

ACADEMIA DE STUDII ECONOMICE A MOLDOVEI

Cu titlu de manuscris
C.Z.U.: 657.15:334.72.684(478)(043)
657.6:334.72.684(478)(043)

BAJAN MAIA

**PARTICULARITĂȚILE CONTABILITĂȚII ȘI
CONTROLULUI DE GESTIUNE ÎN ÎNTREPRINDERILE
PRODUCĂTOARE DE MOBILĂ**

522.02 CONTABILITATE; AUDIT; ANALIZĂ ECONOMICĂ

Teză de doctor în științe economice

Conducător științific:

Bajerean Eudochia,
doctor în economie,
conferențiar universitar

Autorul:

Bajan Maia

CHIȘINĂU, 2015

© BAJAN MAIA, 2015

CUPRINS

	Pagina
ADNOTARE.....	5
LISTA ABREVIERILOR.....	8
INTRODUCERE.....	9
1. ABORDĂRI TEORETICE ȘI METODOLOGICE ALE CONTABILITĂȚII ȘI CONTROLULUI DE GESTIUNE.....	16
1.1. Evoluția și importanța contabilității de gestiune în sistemul informațional al entităților.....	16
1.2. Abordări contemporane privind controlul de gestiune la entități.....	33
1.3. Particularitățile tehnologice de producere a mobilei și influența acestora asupra contabilității și controlului de gestiune.....	46
1.4. Concluzii la capitolul 1.....	59
2. ASPECTE METODICE ȘI APLICATIVE PRIVIND CONTABILITATEA DE GESTIUNE ȘI CALCULAȚIA COSTULUI DE PRODUCȚIE.....	62
2.1. Considerații privind organizarea contabilității costurilor de producție	62
2.2. Perfecționarea calculației costului de producție a mobilei în baza metodei standard-cost.....	75
2.3. Concluzii la capitolul 2.....	96
3. CONTROL DE GESTIUNE ȘI MODERNIZAREA INSTRUMENTELOR DE MĂSURARE A PERFORMANȚELOR.....	99
3.1. Organizarea controlului de gestiune prin intermediul bugetelor.....	99
3.2. Exercițarea controlului de gestiune și raportarea rezultatelor	122
3.3. Măsurarea și controlul performanțelor economice la întreprinderile producătoare de mobilă.....	131
3.4. Concluzii la capitolul 3.....	143
CONCLUZII GENERALE ȘI RECOMANDĂRI.....	145
BIBLIOGRAFIE.....	151
ANEXE.....	163
Anexa 1 Distingții cu privire la evoluția contabilității de gestiune în diferite țări....	164
Anexa 2 Cadrul conceptual al contabilității de gestiune.....	167
Anexa 3 Etapele de calculație a costului efectiv al produselor finite.....	168
Anexa 4 Corelarea dintre contabilitatea de gestiune și controlul de gestiune.....	169
Anexa 5 Opiniile savanților privind definirea bugetului.....	170
Anexa 6 Cadrul conceptual al controlului de gestiune.....	171
Anexa 7 Dinamica valorii producției fabricate de IPM din RM.....	172

Anexa 8	Analiza situației entităților investigate.....	173
Anexa 9	Etapele procesului tehnologic de producere a mobilei.....	174
Anexa 10	Descentralizarea activității IPM pe centre de responsabilitate și locuri de apariție a costurilor.....	175
Anexa 11	Componenta CDM, CDS și CIP necesare la fabricarea unui fotoliu Mandy la SA „Stejaur”.....	176
Anexa 12	Criterii de clasificare a standardelor și a abaterilor de la standarde.....	178
Anexa 13	Standarde cantitative și valorice ale costurilor de producție.....	179
Anexa 14	Cauzele și persoanele responsabile de apariție a abaterilor nefavorabile...	180
Anexa 15	Sinteza abaterilor de la standarde.....	182
Anexa 16	Rapoarte privind abaterile de costul standard.....	183
Anexa 17	Elementele sistemului bugetar.....	187
Anexa 18	Pașii necesari la elaborarea bugetului.....	188
Anexa 19	Model de Regulament privind bugetarea.....	189
Anexa 20	Calendarul bugetar.....	191
Anexa 21	Modelul bugetului flexibil al costurilor directe de producție ale centrului de responsabilitate 021 „Activități de bază”.....	192
Anexa 22	Modele de bugete recomandate IPM.....	193
Anexa 23	Corelarea Rapoartelor manageriale cu centrele de responsabilitate și destinarii acestor rapoarte.....	196
Anexa 24	Modele de Rapoarte manageriale privind abaterile recomandate IPM.....	197
Anexa 25	Act de implementare SRL Avomobila	207
Anexa 26	Act de implementare SRL Adamas-PF.....	208
	DECLARAȚIA PRIVIND ASUMAREA RĂSPUNDERII.....	209
	CV AL AUTORULUI.....	210

ADNOTARE

la teză pentru obținerea gradului de doctor în științe economice
**„Particularitățile contabilității și controlului de gestiune în întreprinderile
producătoare de mobilă”, BAJAN Maia, Chișinău, 2015**
Specialitatea: 522.02 Contabilitate; audit; analiză economică

Structura tezei: adnotarea, introducerea, trei capitole, concluzii și recomandări, bibliografia (198 de titluri), 150 pagini text de bază, 45 tabele, 21 figuri și 26 anexe. Rezultatele cercetării sunt publicate în 19 lucrări științifice.

Cuvinte-cheie: contabilitate de gestiune, control de gestiune, centre de responsabilitate, standard-cost, buget, sistem bugetar, control bugetar, rapoarte manageriale, proces decizional, performanță.

Domeniul de studiu: contabilitate de gestiune și control de gestiune.

Scopul și obiectivele cercetării constă în examinarea și prezentarea delimitărilor conceptuale și a fundamentelor teoretice și metodologice a contabilității și controlului de gestiune la entitățile din ramura producătoare de mobilă prin prisma particularităților tehnologice a procesului de producere, cu identificarea inconvenientelor existente în domeniu, dar și a direcțiilor de perfecționare a acestora dictate de strategiile și normele naționale și internaționale în domeniu.

Noutatea și originalitatea științifică a rezultatelor obținute se reflectă prin aprofundarea și dezvoltarea teoretică și științifică a noțiunilor de contabilitate și control de gestiune prin prisma studiului empiric al literaturii de specialitate; argumentarea necesității organizării contabilității de gestiune pe centre de responsabilitate ținând cont de particularitățile tehnologice de producere la IPM și recomandarea sistemului unic de codificare; aplicarea metodelor optime de evaluare a producției în curs de execuție pentru IPM; aplicarea metodei standard-cost, stabilirea și analiza abaterilor pentru efectuarea unui control performant și formularea unor decizii; perfecționarea controlului de gestiune prin sistemul de bugete specific entităților producătoare de mobilă, în scopul modernizării instrumentelor de măsurare a performanțelor activității; elaborarea unui sistem avansat de raportare managerială care va asigura măsurarea performanțelor pe centre de responsabilitate.

Problema științifică importantă soluționată în domeniul investigat constă în elaborarea unui sistem al contabilității și controlului de gestiune la IPM bazat pe centre de responsabilitate; aplicarea metodei standard-cost, care permite evidența costurilor de producție standard, constatarea abaterilor, analiza acestora și luarea deciziilor. Un alt aspect al problemei soluționate constă în dezvoltarea și implementarea controlului de gestiune la IPM prin sistemul de bugetare a costurilor, elaborarea modelului de Regulament privind bugetarea, aplicarea formelor noi de rapoarte manageriale specifice ramurii date. Recomandările propuse vor contribui la modernizarea contabilității și controlului de gestiune transformându-le într-un instrument esențial și indispensabil pentru măsurarea performanțelor entităților producătoare de mobilă.

Semnificația teoretică și valoarea aplicativă a tezei reprezintă elaborarea recomandărilor teoretice și practice privind perfecționarea contabilității și controlului de gestiune în cadrul IPM, în conformitate cu cerințele procesului de globalizare și practicile internaționale avansate.

Implementarea rezultatelor științifice: rezultatele cercetării au fost aplicate și acceptate spre implementare în practica contabilă a unor entități autohtone de producere a mobilei, precum și în procesul didactic al instituțiilor cu profil economic.

ANNOTATION

to the thesis for obtaining the PhD degree in economic sciences
„The peculiarities of accounting and management control in the furniture manufacturing enterprises”, BAJAN Maia, Chişinău, 2015
Specialty: 522.02 Accounting; audit; economic analysis

Thesis structure: annotation, introduction, three chapters, conclusions and recommendations, bibliography (198 titles), 150 basic text pages, 45 tables, 21 figures and 26 annexes. Research results are published in 19 scientific papers.

Key words: management accounting, management control, responsibility centers, standard cost, budget, budget system, budgetary control, management reports, decision making process, performance.

Field of study: management accounting and management control.

Purpose and objectives of the research is to examine and present the conceptual delimitations and the theoretical and methodological foundations of accounting and management control within the entities from furniture manufacturing branch in terms of technological peculiarities of production process, by identifying the existing drawbacks in the field, and the directions of their improvement dictated by national and international strategies and standards in the field.

Scientific novelty and originality of obtained results are reflected through deepening and development of theoretical and scientific concepts of accounting and management control through the empirical study of specialized literature; the need to organize the accounting management on responsibility centers taking into account the peculiarities of production technology within the furniture manufacturing entities and recommending an unique coding system; application of optimal methods for assessing the production in progress for the furniture manufacturing entities; application of standard-cost method, and analyzing the deviations for a performing control and decisions making process; improving management control by using a specific budget system for the furniture manufacturing entities, in order to modernize the measurement tools of business performances; elaboration of an advanced system of management reporting that will provide performance measurement on responsibility centers.

The important scientific problem solved in the investigated field consists in elaborating an accounting and management control system at the furniture manufacturing entities based on responsibility centers; application of standard cost method, which allows the evidence of standard production costs, finding the deviations, their analysis and making decision regarding it. Another aspect of the settled problem is the development and implementation of management control in furniture manufacturing entities by using the system of budgeting costs, elaboration of the Regulation on budgeting model, application of new forms of management reports to branch specific data. The proposed recommendations will contribute to the modernization of accounting and management control turning it into a vital and indispensable tool for measuring the performance of furniture manufacturing entities.

Theoretical significance and applicative value of the thesis reflects the elaboration of the theoretical and practical recommendations regarding the improving of accounting and management control within the furniture manufacturing enterprises, in accordance with the requirements of globalization and advanced international practices.

Implementation of the scientific results: the results of the research were applied and accepted for implementation in accounting practice of some autochthonous enterprises that produce furniture as well as in educational process of some economic profile institutions.

АННОТАЦИЯ

к диссертационной работе на со

искание ученой степени доктора экономических наук

„Особенности управленческого учета и управленческого контроля на предприятиях по производству мебели”, БАЖАН Майя, Кишинэу, 2015 г.

Специальность: 522.02 Бухгалтерский учет, аудит, экономический анализ

Структура диссертации: аннотации, введение, три главы, заключение и рекомендации, библиография (198 названий), 150 страниц основного текста, 45 таблиц, 21 рисунок и 26 приложений. Результаты исследования опубликованы в 19 научных работах.

Ключевые слова: управленческий учет, управленческий контроль, центры ответственности, метод стандарт-кост, бюджет, система бюджетов, бюджетный контроль, управленческая отчетность, процесс принятия решений, эффективность.

Область исследования: управленческий учет и управленческий контроль.

Цель и задачи исследования заключаются в изучении концептуальных основ и презентации теоретических и методологических аспектов бухгалтерского учета и управленческого контроля на предприятиях мебельной отрасли, принимая во внимание технологические особенности производственного процесса, а также выявление существующих недостатков в этой области, и обоснование направлений совершенствования в соответствии с национальными и международными требованиями.

Научная новизна и оригинальность полученных результатов состоит в углублении и теоретическом и научном развитии понятий управленческого учета и контроля путем эмпирического изучения литературы по специальности; обосновании необходимости организации управленческого учета по центрам ответственности с учетом технологических особенностей производственного процесса на ППМ и рекомендации единой системы кодификации; применении оптимальных методов оценки незавершенного производства на ППМ; применении метода standard-cost, выявлении и анализе отклонений в целях осуществления эффективного контроля и обоснования решений; совершенствовании управленческого контроля путем организации системы бюджетов, отражающих специфику предприятий по производству мебели в целях модернизации инструментов оценки эффективности деятельности; разработка совершенной системы управленческой отчетности, обеспечивающей оценку эффективности деятельности по центрам ответственности.

Важность научной проблемы решенной в исследуемой области состоит в разработке системы учета и управленческого контроля на ППМ, основанной на центрах ответственности; применение метода калькуляции себестоимости «стандарт-кост», позволяющего учитывать стандартные производственные затраты, установление отклонений, их анализ и принятие управленческих решений. Другой аспект решенной проблемы состоит в развитии и внедрении управленческого контроля на ППМ путем использования системы бюджетирования затрат, разработки модели Регламента по бюджетированию, применения новых форм управленческих отчетов с учетом специфики данной отрасли. Предложенные рекомендации будут способствовать модернизации учета и управленческого контроля путем трансформации их в важный и необходимый инструмент для измерения эффективности деятельности предприятий мебельной отрасли.

Теоретическая и практическая ценность работы заключается в разработке теоретических и практических рекомендаций по совершенствованию учета и управленческого контроля на ППМ, в соответствии с требованиями процесса глобализации и передовых международных практик.

Внедрение научных результатов: результаты исследования были применены и приняты к реализации в учетных практиках бухгалтерского учета некоторых местных предприятий по производству мебели, а также в учебном процессе образовательных учреждений экономического профиля.

LISTA ABREVIERILOR

CAS	- Contribuții obligatorii de stat privind asigurarea socială
CDM	- Costuri materiale directe
CDP	- Costuri de producție directe
CDS	- Costuri cu personalul directe
CEE	- Comunitatea economică europeană
CIP	- Costuri indirecte de producție
CR	- Centru de responsabilitate
CSI	- Comunitatea Statelor Independente
DE	- Directive europene
IAS	- Standarde Internaționale de Contabilitate
IFRS	- Standarde Internaționale de Raportare Financiară
IPM	- întreprindere producătoare de mobilă
PAL	- placă aglomerată din lemn
PAM	- Prime obligatorii de asistență medicală de stat
PCE	- producție în curs de execuție
PF	- produse finite
PFL	- placă din fibre lemnoase
PTA	- placă din talaș aglomerat
RM	- Republica Moldova
SA	- Societate pe acțiuni
SNC	- Standarde Naționale de Contabilitate
SRL	- Societate cu răspundere limitată
TVA	- taxa pe valoare adăugată
UE	- Uniunea europeană
UM	- unitate de măsură
URSS	- Uniunea Republicilor Sovietice Socialiste
VPF	- volumul produselor fabricate
VV	- venitul din vânzări

INTRODUCERE

Actualitatea temei de cercetare și importanța problemei abordate. În contextul profundelor transformări economice care au loc în Republica Moldova influențate de procesul de globalizare, dar și de aspirația de aderare la Directivele Uniunii Europene, este tot mai evidentă necesitatea și oportunitatea implicării mai accentuate a informațiilor contabilității de gestiune în procesul managerial, inclusiv în întreprinderile producătoare de mobilă (IPM), ceea ce solicită o organizare, analiză, evaluare și previziune a performanțelor activității.

În acest context, autorul a considerat ca un demers de cercetare problemele ce țin de contabilitatea și controlul de gestiune, ținând cont de specificul procesului tehnologic al IPM, metodologiei și practicii de contabilizare a costurilor, efectuării controlului de gestiune și evaluării performanțelor activității.

Importanța cercetării în IPM este determinată de transformările economico-financiare, care au loc atât la nivel național, dar mai ales global. Este tot mai evidentă necesitatea și oportunitatea implicării mai accentuate a informațiilor contabilității și controlului de gestiune în procesul managerial, precum și a concepției reformei actuale a contabilității în Republica Moldova, care prevede aplicarea noilor Standarde Naționale de Contabilitate și a Indicațiilor metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor.

Descrierea situației în domeniu și identificarea problemelor cercetării. Ținând cont de obiectivele propuse și de suportul teoretico-științific oferit de literatura de specialitate în domeniul temei abordate s-a constatat că acest subiect este studiat atât sub aspect teoretic cât și practic de cercetătorii din țară cât și de peste hotare.

Astfel, în ultimele decenii, tematica lucrărilor publicate și tratarea problemelor identificate în acest domeniu au avut în calitate de promotori următorii savanți-economiști, precum: Anderson H.R., Caldwell J.C., Foster G., Hongren C., Needles B.E. (SUA); Atkinson A., Drury K., Kaplan R. (Marea Britanie); Bouquin H., Capron M., Colasse B., Dubrulle L. (Franța); Albu N., Briciu S., Caraianni C., Dumitrana M., Ionașcu I., Oprea C., Ristea M., Tabără N., etc. (România); Kerimov V., Nicolaeva O., Nicolaeva S., Palii V., Șeremet A., Vahrușina M., etc. (Federația Rusă); Țurcanu V., Bucur V., Nedeșița A., Tuhari T., Bugaian L., Grabarovschi L., Bajorean E., Grigori L., Tostogan P., Zlatina N. (RM) etc.

Însă în lucrările savanților menționați problemele contabilității și controlului de gestiune sunt examinate la nivel general. Totodată organizarea contabilității și controlului de gestiune

depinde în mare măsură de specificul ramurii, fapt care demonstrează existența rezervelor în investigarea posibilității de aplicare și ajustare (adaptare) a metodelor acestor două părți ale managementului. În cadrul economiei Republicii Moldova, în industria prelucrătoare, un loc aparte le revine și entităților producătoare de mobilă.

În domeniul respectiv, nu sunt suficient abordate și soluționate problemele ce țin de organizarea contabilității pe centre de responsabilitate și efectuării controlului de gestiune; metoda de calcul al costului de producție; efectuarea controlului prin bugete; evaluarea performanțelor entității.

Astfel, în vederea soluționării problemelor indicate, cercetarea științifică în cauză este orientată spre dezbaterile de natură teoretică, specifice temei abordate, pentru ca, ulterior, intervenția științifică să poată oferi posibilitatea identificării unor soluții practice, care să țintească îmbunătățirea metodologiei contabile aferente contabilității și controlului de gestiune la IPM.

În cadrul investigațiilor, au fost luate în considerare rezultatele cercetărilor științifice ale savanților autohtoni și din alte țări, precum și prevederile normelor contabile naționale și internaționale.

În acest context, a apărut necesitatea extinderii cercetărilor și a regulilor generale asupra abordărilor teoretice și practice privind contabilitatea și controlul de gestiune la IPM, fapt care a determinat scopul și obiectivele cercetării.

Scopul lucrării vizează o serie de obiective care constau în examinarea și prezentarea delimitărilor conceptuale și a fundamentelor teoretice și metodologice ale contabilității și controlului de gestiune specifice entităților din ramura producătoare de mobilă prin prisma particularităților tehnologice ale procesului de producere.

În vederea realizării scopului cercetării, au fost stabilite următoarele **obiective**:

- analiza delimitărilor conceptuale și fundamentărilor teoretice privind contabilitatea și controlului de gestiune în funcție de evoluția și trăsăturile specifice ale acestora cu argumentarea punctelor forte și a deficiențelor;
- realizarea unui studiu critic asupra modului de organizare a sistemului contabil caracteristic IPM și a particularităților contabilității și controlului de gestiune;
- identificarea posibilităților organizării contabilității pe centre de responsabilitate și locuri de apariție a costurilor în scopul îmbunătățirii performanțelor;
- argumentarea necesității utilizării metodei standard-cost la entitățile din ramura producătoare de mobilă;

- evidențierea condițiilor de executare a controlului prin bugete, pornind de la decentralizarea responsabilităților;
- determinarea abaterilor cost-standard / cost efectiv și aplicarea instrumentelor controlului bugetar;
- argumentarea necesității elaborării unui model de Regulament privind bugetarea în scopul asigurării controlului bugetar la diferite niveluri ierarhice ale IPM;
- elaborarea unor noi modele de rapoarte manageriale, pe centre de responsabilitate și locuri de apariție, în funcție de particularitățile proceselor tehnologice ale IPM și formularea recomandărilor de aplicare și a plusvalorii acestora în evaluarea performanțelor entității;
- studiul și sinteza indicatorilor de evaluare a performanțelor la IPM;
- implementarea recomandărilor cu privire la perfecționarea contabilității și controlului de gestiune la IPM.

Obiectul cercetării îl constituie fluxurile informaționale specifice contabilității și controlului de gestiune la IPM cu diferite forme juridice și domenii de activități: „Stejaur” SA, „Icam” SA, „Avomobila” SRL, „Crinela” SRL, „Viomobcom” SRL, „Adamas-PF” SRL, „Confort” SRL.

Metodologia de investigație vizează atât abordări generale cât și specifice contabilității și controlului de gestiune. În cadrul cercetărilor, a fost aplicată metoda dialectică cu elementele sale fundamentale de cunoaștere ca: inducție și deducție, analiză și sinteză, precum și metodele inerente specifice științelor economice: documentare, observare și comparare, grupare și selectare. Drept suport al investigației au servit actele legislative și normative în domeniul contabilității din RM, precum și concepțiile teoretice expuse în lucrările savanților și specialiștilor autohtoni și străini.

Problema științifică importantă soluționată în domeniul investigat constă în elaborarea unui sistem al contabilității și controlului de gestiune la IPM bazat pe centre de responsabilitate; aplicarea metodei standard-cost, care permite evidența costurilor de producție standard, constatarea abaterilor, analiza acestora și luarea deciziilor. Un alt aspect al problemei soluționate constă în dezvoltarea și implementarea controlului de gestiune la IPM prin sistemul de bugetare a costurilor, elaborarea modelului de Regulament privind bugetarea, aplicarea formelor noi de rapoarte manageriale specifice ramurii date. Recomandările propuse vor contribui la modernizarea contabilității și controlului de gestiune transformându-le într-un instrument esențial și indispensabil pentru măsurarea performanțelor entităților producătoare de mobilă.

Noutatea și originalitatea științifică a rezultatelor obținute constă în perfecționarea contabilității și controlului de gestiune la IPM, în scopul obținerii informațiilor veridice necesare modernizării instrumentelor de măsurare a performanțelor și subscrie următoarele elemente inovaționale:

- ✓ aprofundarea și dezvoltarea teoretică și științifică a noțiunilor de contabilitate și control de gestiune prin prisma studiului empiric al literaturii de specialitate;
- ✓ argumentarea necesității organizării contabilității de gestiune pe centre de responsabilitate ținând cont de particularitățile tehnologice de producere la IPM și recomandarea sistemului unic de codificare;
- ✓ aplicarea metodelor optime de evaluare a producției în curs de execuție pentru IPM;
- ✓ aplicarea metodei standard-cost, stabilirea și analiza abaterilor pentru efectuarea unui control performant și formularea unor decizii;
- ✓ perfecționarea controlului de gestiune prin sistemul de bugete specific entităților producătoare de mobilă, în scopul modernizării instrumentelor de măsurare a performanțelor activității;
- ✓ elaborarea unui sistem avansat de raportare managerială care va asigura măsurarea performanțelor pe centre de responsabilitate.

Semnificația teoretică și valoarea aplicativă a tezei. Argumentările științifice și elaborările metodologice privind contabilitatea și controlul de gestiune expuse în teză, au importanță teoretică semnificativă și un caracter aplicativ.

Semnificația teoretică a tezei derivă din următoarele investigații:

- ✓ analiza abordărilor științifice naționale și internaționale ale noțiunilor de contabilitate și control de gestiune și formularea definițiilor noi prin completarea acestora;
- ✓ evidențierea posibilităților de modernizare a contabilității de gestiune pe centre de responsabilitate;
- ✓ argumentarea necesității utilizării metodei de calculație „standard-cost” în cadrul IPM;
- ✓ identificarea etapelor procesului bugetar în cadrul IPM și argumentarea necesității elaborării unui model de Regulament privind bugetarea;
- ✓ studiul semnificației informațiilor privind măsurarea performanțelor activității pentru reflectarea acestora în rapoarte manageriale.

Valoarea aplicativă a lucrării constă în:

- ✓ realizarea în practică a recomandărilor aferente organizării contabilității costurilor pe centre de responsabilitate, în baza unui sistem logic de codificare a acestora;

- ✓ aplicarea la entitățile autohtone de producere a mobilei a recomandărilor aferente determinării costului conform metodei „standard-cost” și a analizei abaterilor;
- ✓ implementarea modelului de Regulament privind bugetarea, care prevede compartimentele specifice IPM;
- ✓ elaborarea unor formulare mai eficiente de rapoarte manageriale în funcție de nivelul ierarhic;
- ✓ aplicarea în practică a propunerilor privind utilizarea unor indicatori de evaluare a performanțelor pe centre de responsabilitate ale IPM.

Rezultatele științifice principale înaintate spre susținere constau în: aprofundarea și dezvoltarea noțiunilor privind contabilitatea și controlul de gestiune; evidențierea și sistematizarea particularităților activității IPM și a factorilor de influență asupra contabilității costurilor și controlului de gestiune; fundamentarea necesității utilizării unei metode optime de evaluare a costului producției în curs de execuție; îmbunătățirea metodologiei de contabilizare a costurilor prin aplicarea metodei de calculație „standard-cost”; elaborarea sistemului de bugete pentru IPM; perfecționarea și aplicarea controlului de gestiune bazat pe bugete; argumentarea implementării unui sistem mai performant de raportare managerială – ca instrument eficient al controlului de gestiune în scopul fundamentării deciziilor manageriale.

Implementarea rezultatelor științifice. Recomandările practice ale autorului privind: evidența costurilor pe centre de responsabilitate și locuri de apariție a acestora; evaluarea producției în curs de execuție la finele perioadei de gestiune cu scopul prezentării informațiilor veridice privind structura stocurilor; aplicarea metodei standard-cost promovând ideea calculării cu anticipație a costurilor de producție, efectuării analizei și eficientizării controlului de gestiune; elaborarea modelului de Regulament privind bugetarea – ca îndrumar pentru organizarea și gestionarea sistemului de bugete; aplicarea formularelor noi de rapoarte manageriale privind măsurarea performanțelor pe centre de responsabilitate au fost implementate în practica IPM „Adamas-PF” SRL și „Avomobila” SRL.

Materialele cercetărilor pot fi utilizate în procesul didactic al instituțiilor de învățământ superior, precum și la instruirea profesională cu profil economic.

Aprobarea rezultatelor cercetării. Rezultatele cercetărilor efectuate au fost aprobate și prezentate la 11 conferințe și simpozioane științifice naționale și internaționale.

Publicații la tema tezei. Principalele rezultate ale lucrării au fost publicate în 19 articole științifice, cu un volum de 5,16 coli de autor, inclusiv 7 articole în reviste științifice de profil.

Volumul și structura tezei. Teza cuprinde: adnotare (în limbile română, engleză, rusă), lista abrevierilor, introducere, trei capitole, concluzii și recomandări, bibliografie (198 titluri),

fiind expusă pe 150 de pagini text de bază, 21 figuri, 45 de tabele și 26 de anexe.

În **Introducere** autorul argumentează importanța, actualitatea și gradul de studiere a temei cercetate. Este formulat scopul cercetării și obiectivele investigației. Sunt prezentate elementele care formează noutatea științifică, semnificația teoretică și valoarea aplicativă a rezultatelor obținute în teză.

Capitolul 1 „Abordări teoretice și metodologice ale contabilității și controlului de gestiune” pune în evidență fundamentele teoretice și conceptuale privind contabilitatea și controlul de gestiune la nivel național și internațional. Se recurge la o apreciere a rolului și funcțiilor acestora în cadrul entităților producătoare de mobilă. La fel, se analizează gradul de studiere de către cercetătorii din domeniu a problemelor ce țin de definirea și elementele caracteristice contabilității și controlului de gestiune. Sunt cercetate particularitățile activității IPM, precum și factorii de influență asupra organizării contabilității și controlului de gestiune în ramura investigată.

Capitolul 2 „Aspecte metodice și aplicative privind contabilitatea de gestiune și calculația costului de producție” tratează strategia de organizare, stabilire și codificare a centrelor de responsabilitate, precum și modul de contabilizare a costurilor în cadrul centrelor formate; examinează modalitățile de evaluare a producției în curs de execuție înregistrată de IPM. De asemenea, prezintă limitele metodelor clasice de calculație a costului de producție și necesitatea de perfecționare a acestora prin recomandarea metodei standard-cost. Concomitent, cu aplicarea acestei metode se înregistrează abaterile de la costul standard, se investighează cauzele de apariție, precum și modalitățile de soluționare a acestora. Propunerile efectuate sunt argumentate prin calcule și formule contabile, care permit înclinarea preferinței în favoarea unei variante (modalități) sau combinarea mai multor, ținând cont de timpul și costurile acestora în vederea eficientizării activității IPM.

Capitolul 3 „Controlul de gestiune și modernizarea instrumentelor de măsurare a performanțelor” include investigații privind modul de elaborare a sistemului de bugete fiind considerat fundament al controlului de gestiune; redă modul de exercitare a controlului de gestiune prin sistemul de bugete. Un loc aparte, îi revine întocmirii Regulamentului privind bugetarea, unde se tratează cerințele și modul de organizare a sistemului bugetar, identifică avantajele și dezavantajele acestuia. Concomitent, sunt propuse formulare-modele de rapoarte manageriale, care menționează persoanele responsabile de întocmire, modul de perfectare, perioada de întocmire și prezentare a rapoartelor, evidențiind impactul informațiilor necesare în fundamentarea deciziilor manageriale și evaluarea performanțelor entității.

Ultimul compartiment al tezei „**Concluzii generale și recomandări**” cuprinde sinteza rezultatelor cercetărilor realizate de către autor, evidențiind principalele concluzii și recomandări cu privire la perfecționarea aspectelor teoretice și practice ale contabilității și controlului de gestiune în vederea luării deciziilor manageriale eficiente.

1. ABORDĂRI TEORETICE ȘI METODOLOGICE ALE CONTABILITĂȚII ȘI CONTROLULUI DE GESTIUNE

1.1. Evoluția și importanța contabilității de gestiune în sistemul informațional al entităților

Dezvoltarea societății omenești a propulsat și a încurajat rolul informației, aceasta devenind o necesitate indispensabilă procesului decizional. Gestiunea entității, în condițiile de concurență, justifică existența contabilității de gestiune ca o componentă a sistemului contabil al entității. Apărută ca o consecință a concurenței în mediul industrial, în ultima parte a sec. al XIX-lea contabilitatea de gestiune a fost supusă mereu evoluției, precum denotă chiar documentele pe care le-a avut succesiv (contabilitate industrială, contabilitate a costurilor, contabilitate analitică de exploatare, iar, în prezent, contabilitate de gestiune / contabilitate managerială). Aceasta prezintă o informație în termeni financiari, dar și indicatori nefinanciari, pentru deciziile operative, se organizează în funcție de specificul activității și nevoile de informare ale managerilor.

Informația furnizată de contabilitatea de gestiune constituie un produs al unui set de metode, procedee și instrumente proprii de prelucrare a datelor economice. De aceea, sistemul informațional joacă un rol important, la fiecare entitate, în procesul de elaborare al deciziilor.

Prin procedeele sale specifice, contabilitatea oferă:

- clasificări asupra trecutului și prezentului entității;
- orientări asupra strategiei economice viitoare;
- analiză pertinentă orientată spre piață;
- limitarea câmpului aleatoriu în elaborarea deciziilor;
- soluții și motivații pentru deciziile luate [79, p.58].

Aceste informații prefigurează fundamentul pe care ansamblul utilizatorilor atât interni, cât și externi vor evalua entitatea. De aici, rezultă că informația furnizată de contabilitate (informație financiară) se consideră un pilon solid în sistemul de evidență economică, cu precădere în sistemul informațional economic. Sistemul managerial se axează, în principal, pe informații extrase din contabilitate. Pentru a-și justifica utilitatea, în sistemul managerial, informația financiară, în viziunea savantului englez Emery J., pe care o susținem, trebuie să respecte următoarele trei criterii:

- 1) să participe la reducerea incertitudinii viitorului;
- 2) să poată afecta decizia respectivă;
- 3) să contribuie la modificarea „sensibilă” a consecințelor unei decizii [28, p.45].

Importanța informației financiare a fost și este studiată, analizată și comparată de către mulți dintre marii cercetători atât în trecut, cât și în zilele noastre.

Dezvoltarea și aplicarea în practică a principiilor moderne de conducere au determinat nemijlocit, mutații cantitative și calitative în concepția de abordare, realizare și folosire a surselor generatoare de informații, între care se înscrie și *contabilitatea* [15, p.283].

Pentru realizarea obiectivelor sale entitatea acționează într-un mediu complex, care exercită influențe și constrângeri asupra activității sale. În condițiile concurențiale ale economiei de piață, complexitatea activităților economice determină creșterea rolului informației financiare în luarea deciziilor. O importanță deosebită o prezintă valoarea informației furnizată de contabilitate. Corectitudinea deciziei este supusă unui set de condiționări complexe, fiind determinantă calitatea informației utilizate, precum și competențele manageriale deținute și aplicate de către decidenți.

Odată cu creșterea puterii de decizie a managerilor, se pot lua decizii privind entitatea în confruntare cu diverși parteneri în procesul concurenței. Astfel, aplicarea contabilității de gestiune devine o cerință și componentă importantă în conducerea entității. Nefiind reglementată organizarea contabilității de gestiune, aceasta se face în funcție de cunoștințele, profesionalismul, judecățile și creativitatea contabilului.

În contextul celor expuse mai sus, survine necesitatea soluționării mai multor probleme teoretice ale contabilității de gestiune, dintre care, în opinia noastră, principalele se referă la:

- evoluția contabilității de gestiune și nivelul de dezvoltare a acesteia în diferite țări;
- evidențierea rolului și locului contabilității de gestiune în sistemul informațional al entității;
- analiza abordărilor științifice cu privire la definiția contabilității de gestiune;
- precizarea noțiunii de contabilitate de gestiune;
- formarea cadrului conceptual al contabilității de gestiune;
- stabilirea etapelor de calculație a costului de producție.

Pentru soluționarea acestor probleme, sunt necesare cercetarea și analiza situației privind evoluția contabilității de gestiune.

Conturarea unei viziuni curente și de perspectivă asupra dimensiunilor teoretice și aplicative ale contabilității de gestiune nu poate fi realizată fără investigarea locului și rolului acesteia în sistemul științelor și al practicii economico-sociale. Diversificarea activităților productive, cunoașterea și dirijarea proceselor economice, impun măsuri pentru perfecționarea continuă a mecanismelor de conducere a entităților.

Ideile referitoare la contabilitatea de gestiune le găsim încă în sec. al XV-lea la părinții științei contabile, Luca Paciolo (în 1494) și Benedetto Cotrugli (în 1458), care considerau „contabilitatea drept un instrument distinct de conducere, pe de o parte, și, pe de altă parte, o știință metodologică universală”. Luca Paciolo percepea datele contabilității nu doar în conturi, ci ca bază de luare a deciziilor [182, p.134].

În sec. al XVI-lea, în Spania, unde procedurile contabile erau foarte primitive, savantul Tejada G. afirma că „contabilitatea este introducerea în conturi a datelor pentru o gestionare mai eficientă a resurselor alocate [167, p.50]”.

Iar în a doua jumătate a sec. al XVII-lea, în Franța, școala contabilă, care, în acea perioadă, era dominantă în Europa, pune în circulație aforismul „Contabilitatea este funcția de conducere (de gestionare) a unei entități”. Celebrul economist Quesnay F., în 1767, considera că „contabilitatea face parte din științele de gestionare (administrare) [163, p.11]”. În 1796, savantul Savary J., aprecia „contabilitatea ca parte de bază a științei privind gestionarea entităților”.

Reprezentantul școlii contabile franceze, din a doua jumătate a sec. al XIX-lea, economistul Courcelle-Seneuil L.G. a definit conceptul de contabilitate „ca o economie aplicată care reflectă procesele economice și ca o metodă de gestionare a acestor resurse [173, p.24]”. De asemenea, a afirmat că cunoașterea contabilității este necesară tuturor, dar îndeosebi gestionarilor.

Gândirea care acordă prioritate gestionării, o întâlnim și în lucrările renumiților savanți francezi Léauté E. și Guibault A., care au propus o doctrină, ce atribuie contabilității trei funcții de bază [174, p.19]. În rândul funcției de evidență (unde are loc clasificarea și gruparea elementelor) și sociale (utilizatorii de informație sunt grupați după interese), funcția economică comportă, o mare importanță, care, la rândul său, dă posibilitatea să se realizeze gestionarea proceselor economice.

Ideile școlii contabile italiene, la finele sec. al XIX-lea sunt sintetizate de economiștii Lisani A. și Rognoni K., care considerau că „scopul contabilității se realizează printr-o gestionare eficientă cu costuri minime [167, p.52]”.

Conform afirmațiilor cercetătorului Richard J., „contabilitatea de gestiune a apărut într-o societate capitalistă ca urmare a tainei comerciale”. De aceea, în literatura de specialitate, contabilitatea de gestiune este, uneori, numită „contabilitate secretă”. Nu întâmplător, savantul belgian Ruwer R. a precizat că, începând cu secolele XIV-XV, comercianții din Veneția, în afara cărților contabile, în care se ținea evidența de către angajați, ei, de sine stătător, țineau o evidență secretă, unde reflectau cele mai confidențiale operațiuni economice (de obicei, operațiunile ce țin de capital și mărimea profitului) [167, p.53]. La finele sec. al XIX-lea – începutul sec. al XX-

lea, statul și sindicatele au început să se intereseze de veniturile (profitul) antreprenorilor și, totodată, a apărut cerința ca acestea să fie publicate în situații financiare. Antreprenorii, bazându-se pe ideile contabililor lor, au dezvoltat un procedeu metodologic, care a condus la introducerea a două tipuri de contabilități: „deschisă” și „închisă (secretă)”, destinată gestionarilor.

În viziunea savanților americani Moriarty J. și Allan C., „contabilitatea de gestiune are prioritate asupra planificării detaliate referitoare la operațiunile economice, contribuie la măsurarea eficienței acestor operațiuni, constată problemele apărute și propune căi de soluționare a acestora [176, p.31]”.

Autorii români Briciu S. și Trimușan S. C. susțin că conducerea oricărei unități presupune adoptarea, de către echipa managerială, a unei multitudini de decizii cu privire la activitatea curentă, previzională, de investiții etc. Pentru luarea deciziilor, decidenții au nevoie de informații cu ajutorul cărora își fundamentează opinia lor.

Într-un mediu global de afaceri, contabilitatea de gestiune prezintă interesanta caracteristică de a combina două științe economice: 1) contabilitatea, care abordează partea tehnică a comunicării și prelucrării informațiilor; 2) managementul, care furnizează o perspectivă asupra problemelor comportamentale specifice controlului asupra unei entități. Aceasta, la rândul său, deține un dublu rol: pe de o parte, furnizează informații pentru luarea deciziilor și măsurarea performanțelor, iar pe de altă parte, influențează comportamentul celor implicați în organizarea activității.

Astfel, prin dublul său rol pe care îl deține contabilitatea de gestiune, ea constituie un instrument al managementului și trebuie să găsească noi forme de exprimare. Acesta permite exercitarea unei influențe asupra comportamentului personalului prin natura și prezentarea informațiilor pe care le transmite, motiv pentru care trebuie să se adapteze structurii și sistemelor de motivare ale managementului.

Contabilitatea de gestiune a evoluat, din punct de vedere istoric, pe măsura dezvoltării producției de mărfuri și a economiei de piață concurențiale. În condițiile în care piața era în exclusivitate a producătorului, ca urmare a penuriei de bunuri cerute de consumatori, deci a supraproducției, rolul contabilității de gestiune putea fi rezumat la calculul costurilor complete, care să-i permită producătorului să-și adapteze prețurile la procesul de mișcare a costurilor.

Ultimele două decenii au fost marcate de schimbări semnificative ale mediului de afaceri, schimbări care au influențat iremediabil practicile contabilității de gestiune. O serie de idei din cadrul contabilității de gestiune se referă la siguranța și avantajul competiției pe piața mondială.

Din aceste considerente, la entități, o importanță deosebită se acordă creării unui sistem informațional de gestionare la baza căruia stau teoria și metodologia contabilității de gestiune [183, p.18].

Contabilitatea de gestiune, prin obiectul său de studiu, procedează la cunoașterea costurilor, studiul lor continuu, analiza și estimarea evoluției lor, oferind informațiile utile pentru luarea deciziilor și formarea bugetelor [81, p.17].

Abordarea complexă a sarcinilor (calculul costului de producție, pronosticarea, procedura de gestiune a stocurilor, metodele de evaluare etc.) propuse de profesorul Nederița A., prin care „contabilitatea de gestiune presupune integrarea informației contabile într-un sistem de management, în care ea va servi la orientarea comportamentului persoanelor responsabile la alocarea resurselor” [53, p.7]. Aceasta necesită crearea, la entitate, a unui sistem informațional cu forme și metode de comunicare între subdiviziuni, care va asigura organizarea controlului de gestiune.

Astfel, contabilitatea de gestiune, poate fi înțeleasă ca o reprezentare analitică a proceselor interne ale entității, care produc transformări atât cantitative, cât și calitative ale patrimoniului, oferind managerilor de la diferite niveluri ierarhice informații privind eficiența activității pe care o conduc, precum și pentru înlăturarea eventualelor abateri înregistrate.

În literatura de specialitate, contabilitatea de gestiune poate fi întâlnită sub alte denumiri. La anglo-saxoni, se întâlnește termenul de „contabilitate managerială”, iar la europeni – „contabilitate de gestiune”, care le considerăm sinonime, deoarece toate cele menționate au drept scop estimarea informațiilor pentru luarea deciziilor de activitate pe viitor.

Cu toate acestea, unii cercetători, savanți stabilesc deosebiri între noțiunile de contabilitate managerială și contabilitate de gestiune.

Savanții români Caraiani C. și Dumitrana M. [43, p.11-12] Briciu S. [30, p.57] delimitează noțiunile contabilității manageriale și a contabilității de gestiune: *contabilitatea managerială* reprezintă un concept mai larg implicând cunoștințe și pricepere profesională în pregătirea și, mai ales, în prezentarea informațiilor necesare conducerii pe diferite niveluri ierarhice; în timp ce, *contabilitatea de gestiune* se prezintă prin clasificarea, înregistrarea și alocarea costurilor în scopul determinării costurilor produselor, lucrărilor, serviciilor și prezentarea informațiilor necesare controlului de gestiune și servește drept ghid pentru conducere.

Economiștii ruși Muratov A. și Povarici I. afirmă că între management și gestiune există deosebire: în cazul în care sistemul este orientat spre o influență externă – există un sistem de

gestiune, iar în cazul prevalenței scopului de organizare internă, autogestiune – sistem de management [175, p. 138].

Totodată, luând în considerare că, în baza art.3 al Legii contabilității nr. 113-XVI din 27.04.2007, este prevăzută noțiunea de contabilitate de gestiune, suntem adepții termenului *contabilitate de gestiune*, deoarece informațiile furnizate de aceasta reprezintă un suport pentru conducerea entității în scopul luării deciziilor de gestiune.

În prezent, există o tendință de deschidere progresivă a contabilității de gestiune către observarea schimbărilor clienților și furnizorilor săi, care au loc în entitate, pentru a pune în evidență sursele unei mai bune performanțe economice în scopul transformării entității clasice în „entități durabile”, adică contabilitatea de gestiune este contabilitatea orientată spre crearea de valoare, sprijin în luarea deciziilor, planificare și control.

Tendința actuală de depășire a misiunii tehnice a contabilității de gestiune este axată, în principal, pe stabilirea costurilor de producție. Preocupările, pe plan internațional, sunt orientate spre renunțarea la calculația costurilor în baza metodelor tradiționale și implementarea metodei prin care are loc disocierea costurilor și cheltuielilor.

În prezent, contabilitatea de gestiune a atins un nivel de dezvoltare destul de înalt, care diferă de la o țară la alta. În viziunea profesorului Țurcanu V., abordările specialiștilor sunt legate de perioada de dezvoltare a economiei [135, p.313].

Cercetările privind evoluția contabilității de gestiune, în diferite țări, sunt foarte variate atât în privința terminologiei, scopurilor, funcțiilor etc., cât și în perioade, etape de dezvoltare a acesteia. Distincțiile de evoluție și dezvoltare a contabilității de gestiune, în diferite țări, sunt redate în anexa 1 [12, p.171-174].

Vizualizând istoria evoluției contabilității de gestiune, putem menționa că aceasta, în calitate de parte integrantă a procesului de management, contribuie, în mod specific, la creșterea valorii, căutând, în continuare, să determine dacă resursele sunt utilizate, în mod eficiente, de către entități și dacă sunt creatoare de valoare pentru clienți, acționari și celelalte părți interesate.

Raportat la strategie, contabilitatea de gestiune corespunde acelei părți a procesului de management care privește utilizarea eficientă a resurselor în stabilirea combinațiilor strategice care susțin obiectivele entității, achiziția și menținerea capacităților organizaționale necesare realizării strategiei; negocierea transformării strategiei și capacităților necesare succesului și supraviețuirii.

În acest context, economistul englez Drucker P. afirmă că „managerul nu va fi niciodată capabil să preia toate faptele de care are nevoie. Cele mai multe decizii sunt bazate pe cunoștințe incomplete atât din cauza că informația nu este disponibilă, cât și pentru că aceasta costă prea

mult, în timp sau bani. Nu este nimic mai perfid sau mai dureros, mai comun, decât prezumția de a aștepta fundamentarea precisă a deciziilor, bazată pe informație grosieră și incompletă [30, p.13]”.

Pentru realizarea obiectivelor propuse, managerii au nevoie de informații relevante, pentru a-i asista la planificare, fundamentare, adoptare, implementare și controlul deciziei [19, p.304].

Aducerea contabilității de gestiune, în prim-plan, survine pe fondul modificărilor din mediul de afaceri, care sunt determinate de concurența globală și de inovațiile tehnologice [48, p.341].

Sistemul de informare trebuie să se bazeze pe costurile centrelor de responsabilitate, să aplice metoda standard-cost de calculație a costurilor, care vor permite: analiza rezultatelor, pregătirea previziunilor, controlul realizării lor, explicarea abaterilor și măsurile de redresare și ameliorare pe care trebuie să le ia conducerea.

Informația contabilității de gestiune servește gestionarilor din interiorul entității, care au misiunea de a decide transformarea resurselor ce le-au fost încredințate din exterior pentru administrare și de a realiza surplusul care asigură creșterea, fără alte resurse din exterior.

În opinia savantului român Aslău T., creșterea și diversificarea informațiilor ce privesc procesele interne ale entității, necesită rezolvarea unor probleme ce țin de trecerea la economia de piață și sunt generate de contabilitatea de gestiune, care se consideră instrumentul de bază al conducătorului entității, prin care acesta poate orienta unele direcții de acțiune și elabora unele strategii de dezvoltare. Locul contabilității de gestiune, în structura informațională a entității, oferă informații despre procesele interne care se desfășoară sub autoritatea entității [4, p.94,96].

Problema poziționării contabilității de gestiune, în cadrul ansamblului sistemului informațional al unei afaceri, nu este facilă. Dezvoltându-se pe mai multe planuri, contabilitatea de gestiune va trebui să-și colecteze informațiile din mai multe subsisteme relativ externe sferei ei de influență, și anume, informații cu privire la vânzări, legate de gestionarea riscului, despre investiții etc. [61, p.43].

În literatura de specialitate, se subliniază, actualmente, că contabilitatea de gestiune prezintă un concept care implică cunoștințe și pricepere profesională în pregătirea și, mai ales, în prezentarea informațiilor la diferite niveluri ierarhice, constituie cea mai importantă sursă de informații privind activitatea economică atât la nivelul entității, cât și la nivelul economiei naționale. Astfel, survine necesitatea de a obține informații financiare mai reale, care vor favoriza apariția unor noi sisteme informaționale mai bine adaptate la nevoile utilizatorilor interni.

Ținând cont de concurență și de diversificarea proceselor de producție, este necesar ca entitățile producătoare de mobilă să-și stabilească un sistem de cunoaștere a costurilor produselor, lucrărilor și serviciilor, astfel, încât să poată atribui prețuri de vânzare în concordanță cu cerințele pieței și comercializarea stocului previzionat.

Apreciem afirmațiile economistului român Aslău T., potrivit căruia calculul și evoluția costurilor pot fi motivate din două considerente:

1. Managerii pretind la o informație contabilă cât mai completă despre costuri, fiind capabilă să facă o intervenție asupra prețurilor posibile și acceptate pe piață;

2. Menținerea entității pe piață, în condițiile accelerării modernizării tehnologice și intensificării concurenței, depinde de posibilitatea cunoașterii costurilor, de a putea lua decizii pe viitor, de a acționa pe piață [4, p.95].

Noile tehnologii informaționale își pot aduce o contribuție semnificativă la o mai mare acuratețe a datelor, a celor financiare în special, dar și a celorlalte informații vehiculate în interiorul unei entități. Așa cum orice concluzie, care se bazează pe ipoteze greșite, nu poate fi decât falsă, orice analiză ce se întemeiază pe informații eronate nu poate conduce decât la concluzii nereale și, deci, posibil decizii periculoase.

În ce privește investirea în asemenea tehnologii, valoarea acesteia nu poate fi evaluată de o manieră exactă, însă creșterea cheltuielilor implicate de acest proces poate fi compensată de diminuarea pierderilor ocazionate de adoptarea unor decizii nefavorabile. Adevărata măsură a unui asemenea câștig poate fi determinată doar prin aprofundarea analizei rentabilității produselor oferite de entitate. Aceasta determină importanța contabilității de gestiune și necesitatea organizării acesteia în cadrul fiecărei entități.

Pentru a analiza sfera de activitate a contabilității de gestiune, este nevoie de examinarea definiției acesteia, a funcțiilor și gradului de cuprindere a elementelor care o caracterizează.

În literatura de specialitate și în reglementările contabile naționale și internaționale, contabilitatea de gestiune este tratată în mod diferit de savanți, economiști și cercetători. Opiniile și afirmațiile acestora ne-au permis să identificăm trei grupuri de abordări științifice cu privire la definirea contabilității de gestiune. Abordările științifice privind definirea contabilității de gestiune sunt prezentate în figura 1.1.

1. Abordări științifice conservative ale contabilității de gestiune. Potrivit acestei abordări științifice, cercetătorii echivalează contabilitatea de gestiune cu contabilitatea costurilor (de producție) sau contabilitatea managerială, care este aceeași contabilitate de producție, însă fiind adoptată după terminologia modernă. Abordarea științifică conservativă a definiției

contabilității de gestiune prevede că sarcină de bază a contabilității de gestiune constă în colectarea, înregistrarea și analiza costurilor de producție.

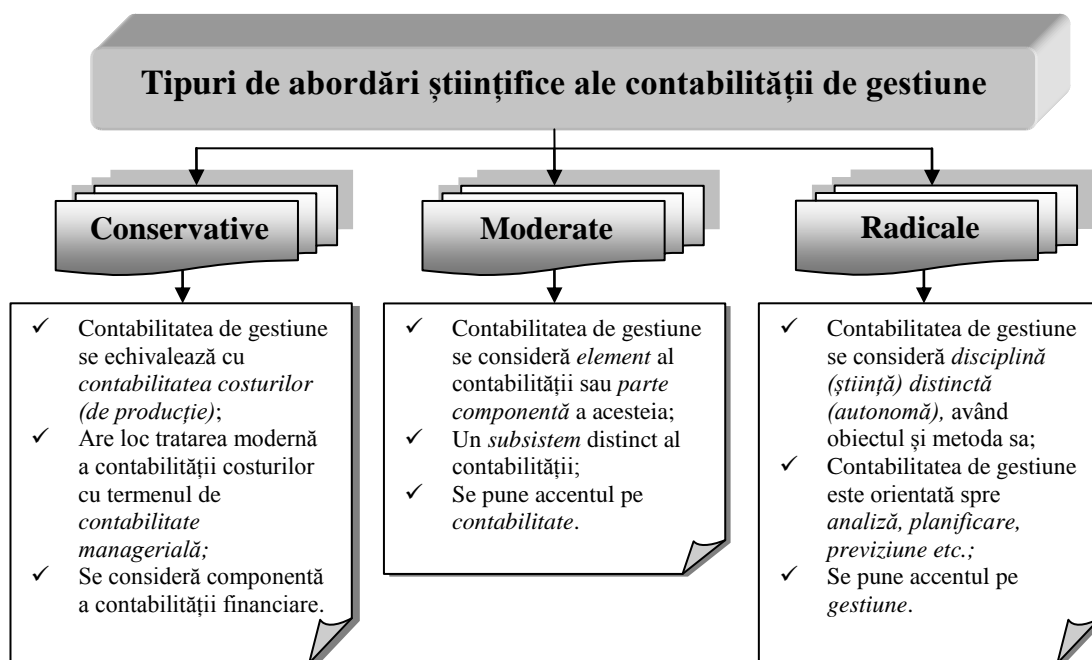


Fig. 1.1. Abordări științifice ale definiției contabilității de gestiune
Sursa: elaborat de autor

Economistul francez Guedj N. consideră „contabilitatea de gestiune drept un joc de construcție articulată în jurul producțiilor și structurilor întreprinderii” [197, p.134]. Această opinie este susținută și de profesorul Bouquin H., care afirmă că „contabilitatea de gestiune modelează relațiile dintre resursele alocate consumate și finalitățile urmărite” [28, p.157].

Savanții americani Horngren Ch., Datar S., Foster G., precum și Asociația Națională a Contabililor din SUA, susțin că „contabilitatea de gestiune include acele componente ale contabilității financiare și de producție (identificare, măsurare, colectare, analiză, interpretare și transmitere a informației), în care sunt înregistrate informații referitoare la costurile de producție” [77, p.3].

Cercetătorii din România, Oprea C. și Gârștea Gh., afirmă că „contabilitatea de gestiune oferă informații ce privesc gestiunea internă a entității, criteriile după care aceasta își calculează costurile la nivel de sector de activitate, funcție sau produs” [102, p.16]. Profesorul Ristea M. reflectă, prin această abordare, „un proces de identificare, măsurare, interpretare și de comunicare a informației utilizate de conducere pentru a asigura utilizarea cu bună știință a resurselor sale” [111, p.368].

Aceeași ordine de idei o întâlnim și la alți savanți români, precum Iacob C. și Drăcea R.M., potrivit cărora „contabilitatea de gestiune este un circuit intern și oferă posibilitatea

cunoașterii costurilor ca instrumente în luarea deciziilor manageriale, care ar permite de a stabili cu rapiditate căile ce vor scoate în evidență anomaliile care apar” [81, p.31].

O asemenea abordare o au și savanții din Federația Rusă: Adamov N., Rogulenco T., Fomiceva G. [149, p.7], Kondracov N., Ivanova M. [172, p.16], precum și bielorușii Tișcov I.E. și Baldinova T.N. [186, p.292], care consideră că „contabilitatea de gestiune reflectă funcționarea entității în calitate de subiect al activității de gestiune și care sunt grupați pe întreprindere în ansamblu, și pe subdiviziuni structurale”. Economisții Kerimov V., Selivanov P., Minina E. divizează contabilitatea în contabilitate financiară și contabilitate de producție (a costurilor) evidențiind funcțiile contabilității de producție [171, p.138].

În viziunea noastră, abordarea conservativă a definiției contabilității de gestiune îngustează aria de aplicare a contabilității de gestiune, limitându-se doar la calculația costului de producție. Contabilitatea de gestiune vizează un spectru mult mai larg de informații, care se regăsesc în următoarele abordări științifice.

2. Abordări științifice moderate ale contabilității de gestiune. Al doilea grup de cercetători tratează contabilitatea de gestiune drept un subsistem distinct, parte componentă sau element al sistemului tradițional de contabilitate. Abordarea moderată a definiției contabilității de gestiune pune accentul pe *contabilitate* și consideră contabilitatea de gestiune drept sistem de colectare, prelucrare și transmitere a informației necesare fundamentării și luării deciziilor manageriale.

O direcție informațional-contabilă a contabilității de gestiune este subliniată de savantul francez Capron M., care consideră „contabilitatea de gestiune un instrument de gestiune cu care se dotează conducerea unei entități pentru a-și satisface nevoile de informare și pentru a-și orienta deciziile” [41, p.57]. În Planul contabil general francez, „contabilitatea de gestiune se consideră un mod de tratare a informației pentru cunoașterea costurilor, efectuarea previziunilor și constatarea realizărilor pentru luarea deciziilor” [60, p.24].

Această ordine de idei este susținută și de anglo-saxoni care consideră că „contabilitatea de gestiune include toate informațiile valorizate cu privire la resursele economice de care gestionarii au nevoie, și nu doar asupra informațiilor costurilor” [126, p.21].

În viziunea profesorilor americani Needles B.E., Anderson H.R. și Caldwell J.C., „contabilitatea de gestiune furnizează toată informația contabilă, care este cuantificată, prelucrată și transmisă pentru utilizare internă de către managerii entității” [98, p.9].

Ideile menționate sunt apreciate și de savanții români Caraiani C. și Dumitrana M., care susțin că „contabilitatea de gestiune reprezintă înregistrarea și alocarea corectă a costurilor, precum și modul de prezentare a informațiilor necesare, în scopul controlului, care servesc drept

ghid pentru conducerea entității” [42, p.21]. În opinia economistului Aslău T., „contabilitatea de gestiune redă un joc de construcție articulată în jurul producțiilor și structurilor entității” [4, p.99].

La această opinie subscriu și alți economiști din România, precum: Băbăiță V., Epuran M., Ibrescu C., care descriu contabilitatea de gestiune în etape: 1) contabilitatea de gestiune măsoară activitățile economice; 2) informațiile înregistrate în etapa precedentă sunt comunicate prin intermediul rapoartelor manageriale și al factorilor de decizie [64, p.33].

Abordarea moderată privind definiția contabilității de gestiune este apreciată și de numeroși savanți din Federația Rusă. Astfel, profesorul Șeremet A. remarcă faptul că „contabilitatea de gestiune reprezintă un subsistem al contabilității, care asigură managerii entității cu informații necesare pentru planificarea, controlul și analiza activității entității” [190, p.17]. La afirmațiile profesorului menționat se realizează și savanții Nicolaeva O. și Șișcova T. [178, p.21]. Opiniile expuse sunt apreciate și de Glușcov I. [164, p.11], Avrora I. [148, p.11] și Bogatin Iu. [158, p.45], care afirmă că „contabilitatea de gestiune oferă informație necesară specialiștilor și serviciilor interne pentru luarea deciziilor manageriale”.

Ideea abordării moderate a definiției contabilității de gestiune este promovată și în RM de profesorul Nedeița A., care susține că „contabilitatea de gestiune reprezintă un sistem de colectare și prelucrare a informațiilor privind gestiunea internă a entității” [52, p.7].

Definirea contabilității de gestiune, prin abordări moderate, este axată pe procesul de furnizare a informațiilor contabile aferente costurilor și informațiilor necesare pentru luarea deciziilor manageriale. Abordarea dată nu caracterizează contabilitatea de gestiune pe deplin, ignorându-i calitățile de știință separată.

3. Abordări științifice radicale ale definiției contabilității de gestiune. Potrivit acestei abordări științifice, contabilitatea de gestiune reprezintă o știință distinctă, o disciplină independentă. Astfel, contabilitatea de gestiune reprezintă sistemul de gestionare a entității, în care sunt integrate contabilitatea, bugetarea, controlul și analiza datelor privind costurile și rezultatele entității în general și pe subdiviziuni separate. În cadrul acestei abordări, accentul se deplasează pe *gestiune*.

Aceste idei le întâlnim la Consiliul Național de Contabilitate din Franța, care consideră „contabilitatea de gestiune drept o tehnică de analiză a activității unei entități, a subdiviziunilor acesteia și a produselor fabricate”. Economistul Chadwick L. accentuează că „contabilitatea de gestiune trebuie să ofere posibilitatea exercitării unui control eficient asupra activității entității pentru luarea unor decizii adecvate” [48, p.14].

O asemenea abordare o regăsim și la savantul englez Drury C., care tratează „contabilitatea de gestiune drept un proces de pregătire a informației necesare pentru desfășurarea entității, în scopul luării deciziilor, controlului și monitoringului” [166, p.27].

Opinia examinată este reiterată și de savanții americani Atkinson A., Banker R. și Kaplan R., care afirmă că „contabilitatea de gestiune reprezintă un sistem de evidență, planificare, control, analiză a costurilor și rezultatelor entității, ale subdiviziunilor pentru luarea deciziilor manageriale cu scopul de a optimiza rezultatele pe viitor” [151, p.26].

În aceeași ordine de idei, se înscrie și profesorul român Tabără N., care afirmă că „contabilitatea de gestiune produce informații confidențiale cuprinse în documente și analize destinate uzului intern al entității, care servesc la conducerea operativă a acesteia, inclusiv la corectarea din mers a eventualelor abateri de la parametrii estimați” [125, p.13].

Încă din 1996, Consiliul Național al Contabilității din România considera că contabilitatea de gestiune reprezintă un sistem informațional, care oferă o modelare economică a entității în scopul de a satisface obiectivele de măsurare a performanțelor și de fundamentare a deciziilor. La această abordare recurge și economista Sabou F., în viziunea căreia „contabilitatea de gestiune furnizează informații necesare elaborării de rapoarte și analize interne utilizate de managerii entității” [119, p.33].

Abordarea radicală a definiției contabilității de gestiune este susținută și argumentată și de savanții din Federația Rusă. Astfel, profesorul Palii V.F. subliniază că „contabilitatea de gestiune are ca scop nu doar generalizarea datelor curente, ci și analizează și evaluează informațiile primite, astfel, încât managerii entității să poată lua decizii corecte pe viitor” [181, p.5]. Acesta consideră „contabilitatea de gestiune este o nouă expunere a metodelor economice avansate și de adaptare la condițiile economiei de piață” [180, p. 47]. Savanții Vahrușina M.A., Rasskazova-Nicolaeva S.A. și Sidorova M.I. definesc „contabilitatea de gestiune ca o direcție independentă a contabilității care oferă un suport informațional detaliat conducerii entității cu privire la identificarea, colectarea, analiza, interpretarea și transmiterea informațiilor necesare” [162, p.7].

Economista Nicolaeva S.A. accentuează că „contabilitatea de gestiune reprezintă un sistem de planificare, control, analiză a datelor privind costurile și rezultatele activității, toate fiind necesare pentru gestionarea entității, de luare a deciziilor eficiente în scopul optimizării rezultatelor activității economice” [179, p. 78]. În opinia savantului Ivașkevici V.B., „contabilitatea de gestiune este un sistem de evidență ce asigură cu informațiile necesare gestionării entității, controlul activității și confruntarea costurilor înregistrate cu rezultatele obținute” [168, p. 147]. Economistii Vasilieva L., Petrovskaia M. și Reahovskii D. menționează

că „contabilitatea de gestiune este un sistem complex de planificare, control și analiză a informației privind costurile și rezultatele entității obținute într-o perioadă pentru luarea deciziilor” [159, p.9].

O astfel de abordare se remarcă și în concepțiile savanților din Republica Moldova. Prima publicație autohtonă, în acest domeniu, este „Contabilitate managerială. Ghid practico-didactic”, în care economista Grabarovschi L. relevă că „contabilitatea de gestiune este un domeniu distinct în cadrul evidenței contabile având drept obiectiv principal colectarea, măsurarea, prelucrarea și transmiterea informației pentru planificare (bugetare), calculație, control și analiza executării bugetelor în scopul pregătirii rapoartelor interne pentru luarea deciziilor” [53, p.10].

Profesorul Țurcanu V. și Bajerean E. susțin că „contabilitatea de gestiune reprezintă o metodologie de obținere a informației pentru utilizatorii interni, reflectarea operațiunilor interne ale entității, luarea deciziilor manageriale și realizarea unor indicatori concreți” [138, p.237].

În art. 3 al Legii contabilității nr. 113-XVI din 27.04.2007, „contabilitatea de gestiune se definește drept sistem de colectare, prelucrare, pregătire și transmitere a informației contabile pentru planificarea, calcularea costurilor, verificarea și analiza executării bugetelor, în scopul pregătirii rapoartelor interne pentru luarea deciziilor manageriale” [88, art.3]. Această opinie este adoptată și de economiștii Grigoroii L. și Lazari L., etc. [75, p.12]. O astfel de abordare permite monitorizarea informației obținute în contabilitatea de gestiune în baza unor instrumente (bugetare, control, analiză, explicarea abaterilor etc.) de gestionare a contabilității [52, p.7].

Putem afirma că abordările științifice ale definiției contabilității de gestiune s-au dezvoltat, în decursul anilor, în funcție de evoluțiile și transformările economice.

În baza abordărilor științifice examinate cu privire la definiția contabilității de gestiune, considerăm ca abordarea cea mai rezonabilă este cea radicală, conform căreia contabilitatea de gestiune cuprinde informații cu privire la dezvoltarea, organizarea și gestionarea necesităților (reducerea costurilor de producție, îmbunătățirea procesului de producție etc.) concrete. Datele prezentate de contabilitatea de gestiune sunt confidențiale și, deoarece constituie secret comercial, nu se divulgă utilizatorilor de informație externi.

În urma sintezelor critice, configurate prin abordări și prin analiza literaturii de specialitate cu un spectru larg de viziuni ale savanților din străinătate și din țară, putem aduce unele completări la definiția contabilității de gestiune. În viziunea noastră, **contabilitatea de gestiune** constituie *o parte integrantă a contabilității, prin intermediul căreia are loc identificarea, măsurarea, interpretarea informației la orice nivel ierarhic al entității, în scopul planificării, evaluării costurilor, determinării și controlului abaterilor, analizei executării*

bugetelor în vederea întocmirii rapoartelor interne și luării deciziilor manageriale operative și strategice.

Această definiție, după părerea noastră, reflectă trăsăturile specifice sistemului contabilității de gestiune. Informația prezentată de contabilitatea de gestiune trebuie să complementarizeze informația prezentată de contabilitatea financiară, care oferă posibilitatea de a lua decizii corecte privind activitatea unei entități.

În baza acestei definiții, putem stabili că contabilitatea de gestiune furnizează informație esențială pentru:

- controlul activităților entității;
- planificarea strategiilor viitoare;
- asigurarea utilizării optime a resurselor proprii;
- măsurarea și evaluarea performanțelor;
- ameliorarea comunicării interne și externe.

Comunicarea informațiilor prin limbajul contabil pornește de la ideea alocării resurselor în vederea atingerii unui scop sau obiectiv, în sfera largă a resurselor, utilizându-se atât mijloace financiare, tehnice, cât și resurse umane. Resursele sunt administrate de un gestionar care decide atât alocarea, cât și utilizarea lor și care are nevoie de informații privind consecințele alocării resurselor în vederea optimizării raportului *resurse consumate – rezultate obținute*. Informațiile vizează și nevoia de comparare a alocării reale cu cea prevăzută, a consecințelor reale cu cele previzionate.

Prin intermediul contabilității de gestiune, entitățile pot obține informații care asigură o gestionare eficientă a patrimoniului, respectiv informații:

- legate de costul produselor, lucrărilor, serviciilor prestate;
- care stau la baza bugetării și controlului activității operaționale;
- necesare analizelor financiare în vederea fundamentării deciziilor manageriale privind conducerea activității interne;
- impuse de realizarea unui management performant.

Activitatea entității în condițiile economiei de piață necesită o organizare a contabilității de gestiune, care să permită determinarea rezultatelor activității fiecărei subdiviziuni structurale, stabilirea unui sistem de responsabilitate pentru fiecare manager care se află în fruntea subdiviziunii.

În literatura de specialitate autohtonă și străină, savanții Nederița A., Grabarovschi L. [53, p.15] (Republica Moldova); Vahrușina M.A. [160, p.12], Palii V.F. [181, p.12] (Federația Rusă); Bouquin H. [28, p.29] (Franța); Caraiani C., Dumitrana M. [42, p.27], Băbăiță V., Epuran

M. [64, p.16] (România) și alții, remarcă faptul că indiferent de structura organizatorică a entității, contabilitatea de gestiune este un sistem format din elemente specifice (cadru conceptual), prin care se delimitează de contabilitatea financiară. Aceste elemente sunt prezentate prin scopuri, funcții-cheie [53, p.8], obiecte, subiecți, principii, trăsături specifice [44, p.29], [53, p.15] caracteristice doar contabilității de gestiune prin care se delimitează de contabilitatea financiară, fiind prezentate în anexa 2.

Modul de organizare al contabilității de gestiune este la latitudinea fiecărei entități, în funcție de specificul activității și necesitățile proprii ale acesteia. Organizarea contabilității la IPM include totalitatea principiilor, procedurilor, metodelor necesare activităților desfășurate pentru realizarea obiectivelor stabilite. În funcție de obiectivele fundamentale ale contabilității de gestiune, se disting: determinarea costurilor de producție ale produselor, lucrărilor și serviciilor, stabilirea rezultatelor și a rentabilității, întocmirea bugetelor activității, organizarea controlului de gestiune.

Costului de producție îi revine un rol deosebit la orice etapă de organizare și desfășurare a procesului de producție. În literatura de specialitate, pot fi întâlnite diferite definiții ale costului de producție.

În contabilitatea franceză, „costul de producție al produselor finite este obținut prin însumarea costurilor de achiziție a materiilor prime consumate, costurile directe și indirecte de producție, acestea din urmă putând fi rezonabil repartizate asupra produselor finite” [194, p.289].

Clasicul științelor economice, Smith A., definea „costul ca preț natural real al mărfurilor, adică ceea ce cheltuie efectiv producătorul cu obținerea produsului” [121, p.311]. O altă definiție dată costului de producție denotă „suma, exprimată, în general, în monedă, a cheltuielilor necesare pentru achiziționarea sau producerea unui bun sau unui serviciu” [142, p.140].

Conform pct.5 al „Indicațiilor metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor”, costurile de producție reprezintă „resursele exprimate valoric și consumate pentru fabricația produselor/serviciilor”.

Profesorul Țurcanu V. afirmă că „costul este un indicator foarte important, deoarece el reflectă eficiența resurselor utilizate în producție, nivelul de specializare și cooperare, calitatea materiilor prime și a muncii consumate [134, p. 19]”.

În viziunea savantului Bugaian L., „costul de producție reprezintă un indicator economic rezultativ, care exprimă valoarea resurselor utilizate pentru realizarea unui proces concret, care se finalizează cu un produs sau un serviciu și este menit să asiste evaluarea eficienței activității de producție condiționate de tehnologia și organizarea producției și să asiste procesul de luare a

deciziilor manageriale cu scopul selectării celei mai optime și raționale variante de dezvoltare a afacerii [39, p. 16]”.

În abordarea costurilor, tendințele moderne privesc mărimea și dinamica lor, acestea fiind subordonate actelor decizionale de minimizare a costurilor, de economisire a resurselor. Evidențierea distinctă a mai multor categorii de costuri denotă actualitatea calculului economic pentru majoritatea domeniilor de activitate.

Costul servește drept criteriu de fundamentare a opțiunilor și deciziilor fiecărei entități, în condițiile ritmurilor înalte atinse de producție, fapt ce implică răspunderi sporite pentru conducerea entității în vederea asigurării rentabilității la toate produsele fabricate. Atingerea acestor obiective necesită adoptarea unui sistem eficient de calcul, de planificare (bugetare), de urmărire și control al costurilor.

Nivelul costurilor de producție este influențat de perfecționarea neîntreruptă a proceselor tehnologice, de inovație, invențiile introduse în procesul de fabricație, de organizare științifică a muncii și a producției, reducerea lor exprimând valoric eficiența promovării acestora în economia întreprinderii. Obținerea unor produse cu costuri minime constituie scopul final al exercitării funcției de conducere.

Calculația costului de producție, conform „Indicațiilor metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor”, reprezintă „totalitatea procedeelelor folosite pentru determinarea costului produselor fabricate/serviciilor prestate”.

În literatura autohtonă, se evidențiază diferite păreri privind calculația costurilor. Prima lucrare în RM, editată în anul 2000, în domeniul contabilității de gestiune, numită „Contabilitatea managerială. Ghid practico-didactic”, a colectivului de autori coordonat de profesorul Nedeșta A., tratează calculația ca „un proces de determinare a costului de producție, constituind a doua etapă a contabilității de producție (prima etapă fiind colectarea costurilor de producție). În prima etapă, se efectuează lucrările de grupare și control ce țin de utilizarea tuturor elementelor costurilor, efectuate în perioada raportată. La etapa calculației, în primul rând, sunt delimitate costurile între producția terminată și neterminată, adică se determină costurile în cadrul producției în curs de execuție, se evaluează producția secundară și deșeurile [53, p.14]”.

Iar în anul 2001, profesorul Țurcanu V., în lucrarea sa „Calculația costurilor”, constată calculația costului ca „un sistem de evidență și raportare a costurilor de producție și a prestării serviciilor atât în ansamblu, cât și în mod detaliat [134, p.8]”.

Savantul Tostogan P., în revista „Contabilitate și Audit”, în anul 2002, afirmă că „calculația costurilor efectuate în baza articolelor de calculație permite separarea costurilor, ce se includ în costul producției (serviciilor) [187, p.57]”.

Profesorul Bugaian L., în monografia „Managementul strategic al costurilor”, editată în 2007, este de părere că „calculația are ca rădăcină cuvântul *a calcula* și este un proces de calculare a costurilor, fie cost unitar de producție, cost unitar a unui produs expus vânzării, cost al producției marfă în întregime, cost al unei activități, proces, operație etc. [39, p.29]”.

Determinarea cât mai exactă a costului producției presupune ca, la organizarea contabilității de gestiune, să se țină cont de anumite principii contabile, care pot fi definite drept elemente conceptuale, reguli de bază care asigură, pe de o parte, elaborarea normelor contabile, și, pe de altă parte, reprezentarea fidelă, clară, sinceră și completă a evoluției entității.

La aplicarea acestor principii, contabilitatea de gestiune atribuie informației financiare relevanță, fiabilitate, credibilitate, comparabilitate în timp, în spațiu, între centre de responsabilitate și o importanță deosebită pentru luarea deciziilor manageriale.

Ținând seama de legăturile care există între costurile de producție, de gradul de finalizare al producției, de rolul care îl au diferite secții ale procesului de producție, etapele de calculație a costului efectiv se desfășoară într-o anumită succesiune, fiind prezentate în anexa 3 [16, p.390-391].

Examinând etapele de calculație a costului efectiv, IPM întâlnesc mari dificultăți la etapa de determinare a producției în curs de execuție. Această problemă va fi soluționată prin propunerile și argumentările aduse de autor în subcapitolul 2.1 al lucrării.

Determinarea costului de producție prezintă o importanță deosebită în vederea optimizării deciziilor manageriale. Menținerea potențialului de producție depinde, în primul rând, de modul în care reușește să-și recupereze prin vânzări costul valorilor utilizate. Stabilirea operativă a indicatorilor privind costurile de producție, precum și exercitarea unui control de gestiune eficient pe centre de responsabilitate, reprezintă elementele care condiționează conducerea entității în vederea atingerii eficienței economice.

Preocuparea principală a fiecărei entități constă în acoperirea costurilor de producție și-n obținerea unui profit cât mai mare. Plecând de la această realitate, reducerea costului de producție reprezintă o latură deosebit de importantă a managementului unei activități economice, ce are implicații majore în maximizarea profitului.

Pentru a concura pe piață și a realiza profit, entitatea concepe o strategie, prin intermediul planificării activităților de afaceri. Planificarea și realizarea obiectivelor sunt condiționate de existența unor informații menite să releve factorii interni și cei externi. În acest sens, se stabilesc punctele forte și cele vulnerabile, care reprezintă factorii interni ce afectează o entitate, iar oportunitățile și riscurile, factorii externi.

La instituirea unei strategii, sistemul informațional trebuie pornit de la cele două laturi ale entității, care caracterizează realitatea economică descrisă sub două aspecte total diferite: 1) *latura externă* tratează tranzacțiile efectuate de entitate, cu alte entități (clienți, furnizori, investitori, stat), ordonate logic după natura lor, prezintă un caracter obiectiv unei normalizări (standardizări); și 2) *latura internă sau analitică* dimpotrivă, are ca obiectiv analiza rentabilității activității entității, atât la nivel de ansamblu, cât și la nivelul diverselor elemente care o compun. Această analiză face apel la conceptele interne, al căror conținut este stabilit în funcție de propriile convenții ale fiecărei entități și care se găsesc, deci, în afara oricărei normalizări (standardizări).

Aflându-se în căutarea destinului propriu, managerii au o responsabilitate majoră pentru această căutare și o pot îndeplini prin dobândirea unei înțelegeri mai profunde a prezentului și prin crearea unei imagini cuprinzătoare a viitorului.

În această ordine de idei, putem menționa că scopul, obiectivele, rolul, funcțiile și normele contabilității de gestiune formează un cadru conceptual, care poate fi descris prin următoarele caracteristici:

- funcția distinctă a contabilității de gestiune în interiorul procesului de management al entităților;
- modul de utilizare a rezultatelor procesului de contabilitate de gestiune poate fi validat;
- criteriile privind determinarea proceselor și tehnicilor de lucru aplicate în contabilitatea de gestiune;
- capacitățile și eficacitatea funcției contabilității de gestiune în ansamblul său.

Un sistem efectiv de contabilitate de gestiune dă posibilitate entității să mănuiască operațiile de fiecare zi, să depisteze problemele și să le rezolve, să facă planuri pentru perioadele scurte și lungi și să evalueze progresele înregistrate.

1.2. Abordări contemporane privind controlul de gestiune la entități

Apariția contabilității de gestiune este legată, după unii autori, de nevoia de „supraveghere”, pe care au imprimat-o dezvoltarea statului modern și infrastructura sa capitalist-industrială. Economistul Hofbech consideră că „este posibil a se stabili legături între creșterea industrializării, capitalismului și birocratizării cu nevoile de control ale marilor întreprinderi industriale și influența gestiunii științifice ce a inspirat dezvoltarea instrumentelor de control ale contabilității de gestiune” [85, p. 135].

În prima parte a sec. al XX-lea, sub influența teoriei tayloriste privind organizarea științifică a producției, contabilitatea de gestiune a fost orientată spre măsurarea performanțelor entității plecând de la calculul costului. Apoi, în marile întreprinderi industriale, gestiunea internă a suferit o mutație importantă, evoluând de la o formulă de control-sanctiune, prin intermediul costurilor și bugetelor, la forma actuală de control de gestiune, ca un proces de realizare a obiectivelor strategice ale entității.

În acest context, considerăm că este necesară investigarea următoarelor probleme ce țin de aspectele teoretice și aplicative ale controlului de gestiune, dintre care principalele se referă la:

- evoluția și dezvoltarea controlului de gestiune;
- precizarea noțiunii de control de gestiune;
- stabilirea importanței controlului de gestiune, necesității și modului de organizare a acestuia în cadrul entității;
- examinarea abordărilor științifice cu privire la definiția controlului de gestiune;
- formarea cadrului conceptual al controlului de gestiune.

Din punct de vedere al evoluției, noțiunea de „*control*” este utilizată încă de la începutul secolului al XX-lea, în timp ce, în 1911 Taylor F.W. și, în 1918, Fayol H. au atribuit conducerii entității și funcția de control.

Controlul de gestiune a apărut în SUA, având la bază o filozofie fundamentată pe comportamentul uman și pe teoria contractuală, pe raționalitate economică și căutarea eficienței, s-a extins și în țările Europei începând cu anii '30 generalizându-se abia în anii '70-'80 ai sec. al XX-lea. Tot din modelul american de control s-au inspirat și japonezii, însă aceștia au știut cum să adapteze instrumentele controlului de gestiune la caracteristicile mediului lor cultural.

La finele anilor '20 ai sec. al XX-lea, la General Motors, se încearcă punerea la punct a primelor mecanisme ale descentralizării, la nivelul ierarhic cel mai înalt păstrându-se doar câteva funcțiuni care priveau trezoreria, finanțările și cercetarea. Prin descentralizarea responsabilităților, s-a instituționalizat astfel un sistem de evaluare periodică a performanțelor fiecărei structuri referitoare la activele gestionate, stimulându-se competiția internă între componentele organizatorice.

Imediat după a doua conflagrație mondială, crește interesul pentru dotarea întreprinderilor private cu strategii, planuri operaționale, bugete pe structurile descentralizate, acestea făcând parte din metodele și tehnicile de gestiune previzională. În preajma anilor '60 ai sec. al XX-lea, se remarcă încercarea introducerii, pe scară largă, a principiilor conducerii prin

obiective, negocierea acestora și controlul prin intermediul rezultatelor înregistrate constituind punctele de sprijin cele mai importante ale acestui demers.

Privit și înțeles ca mijloc de ameliorare a performanțelor, controlul de gestiune este de dată relativ recentă. În perioada de criză economică din 1929 și, mai ales, în perioada care a urmat atât în SUA, cât și în Europa, ideea în sine de control de gestiune este cunoscută sub forma controlului bugetar, studiilor de eficiență și contabilitate. Situația economică pune entitățile într-o postură incomodă, cauzată de recesiune și de o piață din ce în ce mai dificilă. Deși comportamentul american și european de gestiune este riguros, puternica tendință de apărare împotriva posibilelor lovituri ale pieței (care începe să se manifeste intens de ambele părți) nu stimulează în suficientă măsură dezvoltarea acestuia.

Entitatea economică, aflată într-un mediu socio-politic și economic într-o permanentă schimbare, suportă, din această cauză, un impact considerabil în funcționarea sa. Dependența entității de mediul care o înconjoară, după cum afirmă economistul Aslău T., „impune o analiză permanentă a modificărilor, pentru a se putea explica fenomenele în toată complexitatea lor” [4, p.9].

Astfel, poziționând controlul în componentele structurale ale gestiunii, se poate preciza că existența acestuia este determinată, în principal, de aceiași factori care au influențat evoluția contabilității și a capacității sale de analiză și cunoaștere. Controlul de gestiune a apărut ca răspuns la nevoia dezvoltării preocupărilor față de eficiența economică și asigurării unei conduceri performante, care a devenit din ce în ce mai complexă în condițiile tendințelor descentralizate ale responsabilităților. Contabilitatea a fost solicitată să informeze gestionarii asupra rentabilității fiecărui produs, stabilind un sistem de indicatori care să reflecte performanțele economice.

Corelarea contabilității de gestiune cu controlul de gestiune constă în faptul că contabilitatea constituie baza informațională necesară controlului de gestiune. Și, dimpotrivă, controlul de gestiune, aflat la interferența dintre evidență și suport informațional, trebuie să intervină pentru a asigura coerența internă a obiectivelor cu privire la strategia urmărită, care va permite analiza obiectivelor atinse, măsurarea performanțelor pe niveluri ierarhice etc. Corelarea dintre contabilitatea de gestiune și controlul de gestiune este prezentată în anexa 4.

O privire de ansamblu, pentru marcarea unor momente mai importante ale apariției controlului de gestiune, nu poate evidenția o dată precisă a nașterii sale. Ea trebuie pusă în legătură directă cu începuturile conceptualizării contabilității și, mai apoi, cu primele inițiative și încercări de studiu și teoretizare a costurilor. Precizarea etapelor prin care a trecut controlul de

gestiune, importanța pentru cunoașterea naturii și complexității sale depinde, în mare măsură, de evoluția și dezvoltarea activităților economice.

O perioadă îndelungată, controlul de gestiune s-a considerat ca o tehnică de calcul și de control, fiind limitat la contabilitatea analitică și bugete.

Treptat, mediul economic a obligat entitățile să acționeze plecând de la marketing, creșterea taliei a condus la descentralizarea autonomiei, raritatea resurselor a cerut raționalizare în utilizare, iar consolidarea informației necesită transpunere monetară. Toți acești factori au condus la crearea și la extinderea procesului de planificare și de bugetare. Procedura bugetelor s-a extins la ansamblul entităților.

Generalizarea planificării s-a realizat, într-un mediu stabil, cu o creștere regulată. Însă mediul turbulent, accentuarea concurenței, surprizele strategice au condus la necesitatea unui sistem de anticipare. Dezvoltarea alianțelor, externalizarea activităților, evoluția decupajului entității, de la unul vertical la unul pe activități, au condus la lărgirea perimetrului gestiunii bugetare și integrarea de noi parametri.

Previziunile în cadrul gestionării întreprinderii încep să se utilizeze, în anii 1920, în întreprinderile nord-americane, precum Du Pont de Nemours și General Motors [1, p. 12]. Acestea se realizau pe termen mediu, de regulă, un an.

Începând cu anii 1930, activitatea de previziune și bugetare este utilizată de către întreprinderile europene, urmând până în anii 1960 o etapă de răspândire și diversificare a acestui instrument de gestiune. În această perioadă, în analiza strategică, se ține cont de capacitățile entității și de resursele mediului, de sistemul de valori al conducerii și de rupturile de trend ce pot să apară. Întreprinderile nu se mai puteau baza, în planificarea profiturilor, doar pe previziunea creșterii. Metodele propuse în această perioadă, care presupuneau analize strategice și o orientare spre piață, vor culmina, în anii 1970, cu ceea ce americanii numesc planificare strategică.

Sfârșitul anilor '70 și începutul anilor '80, caracterizați prin schimbări ale contextului economic și politic datorat mondializării și internaționalizării concurenței (intrarea pe piață a produselor japoneze, preluarea conceptelor de management japoneze, care se bazau pe ideea că și strategia este arta cuceririi), duc la apariția de noi cerințe și tendințe în analiza strategică, accentul fiind axat pe diagnostic și analiză, dar nu pe planificare.

Bugetele au fost construite pentru a ajuta la gestionarea diferitelor funcții ale întreprinderii, în termeni financiari și umani, servind la gestionarea structurii prin animarea și responsabilizarea salariaților. Aceste funcții au fost rafinate și extinse de-a lungul timpului în practica afacerilor.

Bugetul este o componentă fundamentală pentru controlul de gestiune, aflat în corelații directe cu structurile de planificare, de urmărire-control și de contabilizare a întregii activități. El reprezintă un instrument important de planificare pe termen scurt (un an).

Bugetul este o previziune cifrată a obiectivelor și/sau mijloacelor pentru realizarea lor, luând în considerare toate funcțiile și subdiviziunile întreprinderii. Bugetul este, de asemenea, un limbaj care exercită o influență asupra actorilor care îl utilizează. Pentru a fi performant, acest limbaj trebuie să fie, în același timp, suficient de natural și suficient de cultural.

În concepția clasică a controlului de gestiune, *bugetul* constituie expresia contabilă financiară a planurilor de acțiune astfel, încât obiectivele avute în vedere și mijloacele disponibile pe termen scurt să conducă la realizarea planurilor operaționale. În literatura economică științifică, întâlnim diferite opinii ale savanților autohtoni și din străinătate cu privire la definiția noțiunii buget și bugetare.

Din anexa 5, bugetul se prezintă ca „vârful aisbergului” cu denumirea „planul întreprinderii”, o expresie formalizată a costurilor și veniturilor entității, într-un interval temporal scurt, în conformitate cu scopurile puse și în condițiile restricțiilor existente. Bugetul nu poate să existe în afara planului, ca și forma care nu poate să existe fără conținut. Dacă bugetul se prezintă ca un document saturat cu indicatori cantitativi, atunci bugetarea reprezintă un proces de întocmire și realizare a acestui document în activitatea ordinară a entității. În baza opiniilor savanților, putem conchide că bugetarea reprezintă planificarea proiectului viitorului dorit și căile realizării eficiente a acestuia.

Ca document de previzionare a priori derulării activității, se întocmește pentru anumite perioade de gestiune și stabilește afectarea resurselor și responsabilităților pe fiecare departament din cadrul entității.

Prin sistem bugetar se înțelege funcționarea și completarea reciprocă a sistemului de planificare, sistemului de control și analiză a executării bugetelor, precum și a sistemului de asigurare informațională internă și de raportare managerială. Pentru perceperea pozitivă și integritatea sistemului bugetar, acesta trebuie să cuprindă toate subdiviziunile și funcțiile entității. Principiul de bază este: la început plenitudinea, iar apoi – detalierea.

În literatura de specialitate analizată, întâlnim diferite abordări privind definiția bugetului (anexa 5). Acestea pot fi clasificate în trei grupe: prima grupă prevede definirea bugetului ca un document financiar până la momentul efectuării acțiunii; a doua grupă – un plan detaliat exprimat în unități cantitative, o premisă a planificării; cea de-a treia grupă – un instrument privilegiat al controlului de gestiune.

Susținem viziunea cercetărilor care definesc bugetul ca instrument privilegiat al controlului de gestiune, deoarece acesta permite compararea permanentă a rezultatelor de gestiune cu prevederile bugetare în scopul detectării disfuncționalităților analizei abaterilor favorabile și nefavorabile și transmiterii informațiilor managementului în vederea adoptării deciziilor.

În acest context, controlul de gestiune este considerat drept sistem de pilotaj al entității care intervine la toate nivelurile de decizie și permite măsurarea performanțelor pe niveluri ierarhice formate în cadrul entităților.

Termenul de performanță apare în perioada 1957-1979, când, pentru măsurarea performanței, se utilizează diferite criterii, atât de natură cantitativă, cât și calitativă. În acea perioadă, „performanța reprezintă o aptitudine tehnică de producere cu maximum de rezultate și cu minimum de efort pentru a atinge obiectivele propuse” [87, p.19].

În perioada anilor '90, performanțele sunt definite în funcție de nivelul de realizare a obiectivelor. Din afirmațiile economistului francez Lebas M., „performanțele entității reprezintă tot ceea ce contribuie la atingerea obiectivelor strategice”. Aceasta limitează caracteristicile performanțelor, fără să caute un mijloc operațional. Însă performanțele depind de o referință: obiectiv sau scop, ea fiind multidimensională, deoarece scopurile sunt multiple.

Deseori, performanțele sunt confundate cu productivitatea. Productivitatea exprimă situația care caracterizează activitatea productivă a unei entități. Faptul că o entitate este productivă nu ne dovedește că este și performantă. Performanțele prezintă un concept mai cuprinzător și include toate aspectele ce țin de latura economică.

Conceptul creare de valoare are un rol primordial în asigurarea, menținerea și dezvoltarea performanțelor clientului [87, p.21]. O entitate este performantă, dacă creează valoare pentru acționari, care satisface clienții, ține de opinia salariaților săi și respectă mediul natural.

Astfel, dezvoltarea controlului de gestiune a antrenat și evoluția contabilității de gestiune, a cărei informație a devenit mai detaliată și care s-a dotat cu tehnici contabile mai rafinate. Pe de o parte, contabilitatea financiară și cea de gestiune trebuie să se doteze cu noi proceduri și tehnici care să producă din informația financiară un instrument mai fiabil pentru controlul de gestiune. În consecință, evoluția entității implică și conceperea unor sisteme de control de gestiune mai puțin dependente de informația furnizată de contabilitate. Modul de organizare și de realizare a controlului de gestiune, într-o entitate, depinde și de mărimea acesteia, de specificul activității etc.

Studiul tehnicilor și evoluția contextului productiv au demonstrat extinderea și îmbogățirea permanentă a scopurilor controlului de gestiune. Modelul caută să verifice

activitatea diferitelor module și să le compare. Pe măsură ce evoluția și delimitările structurale ale entității se complică, este dificilă corelarea acestora prin utilizarea unui model unic.

Controlul de gestiune, considerat managerul informării, trebuie să influențeze rolul stimulatив al acestuia în cadrul sistemului de informare. Din punct de vedere teoretic, acesta îndeplinește o funcție de sistematizare și generalizare a practicii, prin care mediul informațional al entității influențează nemijlocit procesul decizional. Controlul de gestiune produce, în acest sens, o ofertă informațională indispensabilă.

Concepția occidentală despre gestiune se detașează și se delimitează de cea impusă în estul european, după instaurarea comunismului în această parte a continentului. Treptat, se resimte o schimbare de tendință, pe piață făcându-și competiția și concurența, care induc în comportamentul entităților preocupări pentru costuri și calitate.

La început, controlul de gestiune a fost orientat spre problemele economice și financiare, pe termen scurt și de ansamblu, de tip gestiune bugetară, care se caracterizează prin niște concepte clasice ale controlului de gestiune. Importanța controlului de gestiune crește progresiv și capătă o nouă dimensiune prin faptul că măsurarea în termeni economici nu mai este o exclusivitate a sectorului industriei, extinzându-se, treptat, spre servicii și în alte sectoare.

Reperetele menționate pun în evidență faptul că apariția și, ulterior, dezvoltarea controlului de gestiune sunt reflexe ale unui context socio-economic a cărui schimbare influențează tehnicile și mijloacele pe care acesta le întrebuințează.

Odată cu extinderea standardizării producției și muncii, controlul a evoluat în sensul unui „control bugetar”, trecând de la rolul de a supraveghea a posteriori producția la cel de instrument al politicii previzionale a entității. Mutațiile din mediul de afaceri contemporan au dus la redefinirea noțiunii de control al entității, în sensul că acesta reprezintă o acțiune prin care se urmărește dominarea sau măcar influențarea unui sistem.

Actualmente, conducerea modernă a oricărei entități presupune stabilirea unei strategii care să-i permită acesteia să obțină avantaje într-un anumit mediu economico-social. Controlul de gestiune a fost creat în marile întreprinderi pentru a verifica dacă acțiunile întreprinse conduc la realizarea obiectivelor propuse.

Pentru a facilita definiția controlului de gestiune și a-i stabili locul în cadrul controlului pe care îl organizează entitatea, este necesar să procedăm, în prealabil, la o examinare, dacă nu completă, cel puțin globală, a obiectivelor și structurii de ansamblu a acestui sistem.

În baza analizei critice a literaturii de specialitate din țară și din străinătate privind afirmațiile savanților referitoare la definirea controlului de gestiune, s-au structurat două abordări

științifice ale acestuia. Caracteristicile și delimitările abordărilor științifice cu privire la definiția controlului de gestiune sunt prezentate în figura 1.2.

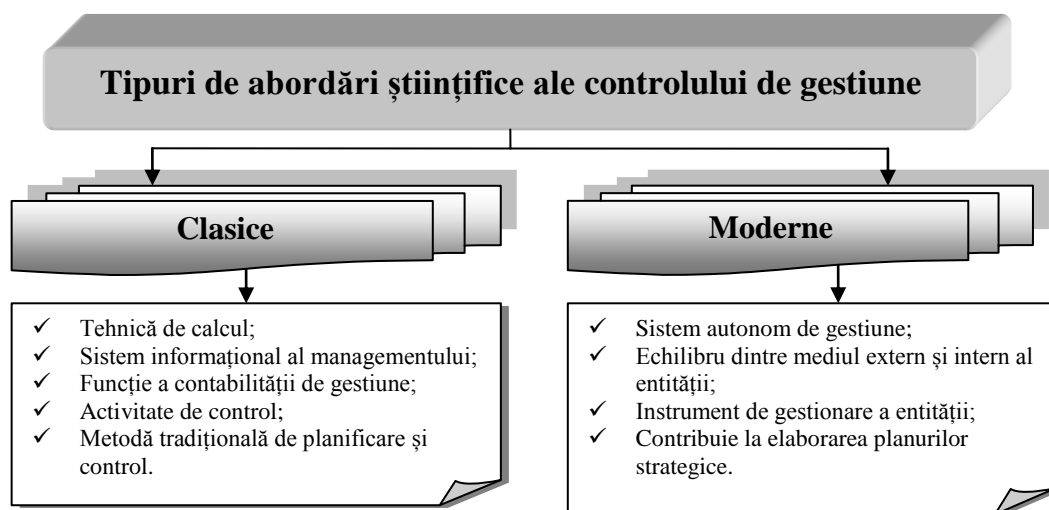


Fig. 1.2. Abordările științifice ale definiției controlului de gestiune

Sursa: elaborat de autor

1. Abordări științifice clasice ale definiției controlului de gestiune. În accepția anglo-saxonă, controlul de gestiune cuprinde două noțiuni: control și gestiune [43, p.18]. Gestiunea constă în conducerea unei entități pe baza tehnicilor și demersurilor care să sprijine deciziile, iar controlul vizează măsurarea rezultatelor unei acțiuni și compară aceste rezultate cu obiectivele fixate a priori, pentru a ști dacă apar concordanțe sau divergențe.

În viziunea economistului Fayol H., „controlul de gestiune este considerat un control-sanctiune, având ca scop verificarea și realizarea unei norme prestabilite la rezultatul unei acțiuni”. Profesorul român Dumitrana M. contrazice cele expuse de Fayol H. și afirmă că „controlul nu trebuie privit restrâns în corelație cu sancțiunile, ci înseamnă a pilota, a stăpâni, a cunoaște” [43, p.19].

Savanții Mayo J. și McGregor D. sunt de părerea că „controlul de gestiune reprezintă un sistem de informare care asigură măsurarea performanței. Odată cu dezvoltarea economiei, controlul de gestiune își modifică obiectivele și funcțiile în dependență de cerințele managerilor”. Datorită acesteia, savanții francezi Simion R. și Otlez D. definesc „controlul de gestiune ca o totalitate de proceduri bazate pe informație, pe care managementul le utilizează pentru a menține sau a modifica anumite configurații ale activității entității” [193, p.20]. Aceste idei sunt susținute și de economistul Boisselier P., care consideră că „controlul de gestiune este un proces care, înainte de o acțiune, orientează desfășurarea și evaluează rezultatele sale pentru a lua măsuri utile” [192, p.89].

Savantul Depuy Y. caracterizează „controlul de gestiune prin fixare de repere bazate pe indicatori de performanță motivate pentru actori (manageri) și legate de calculul economic” [192, p.125]. Încă din 1982, Planul Contabil General din Franța concepe „controlul de gestiune un ansamblu de dispoziții luate pentru a furniza periodic conducătorilor și altor responsabili, date care să caracterizeze mersul activității, compararea acestora cu datele trecute sau viitoare și să incite conducătorilor să declanșeze măsurile colective necesare”.

În aceeași perspectivă, observăm și opiniile profesorului american Anthony R., care, încă din 1965, consideră „controlul de gestiune un proces prin care garantează că resursele sunt obținute și utilizate cu eficacitate în scopul atingerii obiectivelor entității, precum și un proces destinat să motiveze și să incite responsabilii să execute activități care să ducă la atingerea obiectivelor stabilite de entitate” [43, p.19].

Aceeași atitudine o întâlnim și la savanții români. Economistul Aslău T. afirmă că „controlul de gestiune în cadrul unei entități servește nu doar sistem de protecție împotriva pierderilor de orice fel, dar și prin capacitatea sa de a oferi o imagine clară asupra corectitudinii implementării politicilor duse de conducere” [4, p.13]. Din afirmațiile cercetătorului Epuran M., reiese că „controlul de gestiune urmărește respectarea planurilor din contabilitate oferind informații efective privind veniturile și costurile/cheltuielile care se compară cu cele previzionate” [64, p.34].

Alți savanți români, precum Ionașcu I. și Stere M., susțin că „controlul de gestiune reprezintă o tehnică de calcul și control care se limitează la contabilitatea analitică” [86, p.18]. În viziunea cercetătorului Mazarachi C., „controlul de gestiune se manifestă ca funcție a conducerii, contribuind la îmbinarea și reglarea intereselor individuale” [90, p.258]. Iar economista Robu D. consideră „controlul de gestiune ca un sistem deschis spre exterior, în care se disting: subsistemul tehnologic (întreprinderea propriu-zisă), subsistemul de decizie (de conducere) și subsistemul de informare” [115, p.6].

Ideile abordării științifice clasice a definiției controlului de gestiune sunt susținute și de un șir de savanți ruși. Profesorul Șeremet A.D., care afirmă că „controlul de gestiune reprezintă un mijloc de a aduna și a folosi informații pentru a susține și a coordona deciziile de planificare și control în cadrul unei entități” [190, p.213]. Această idee este abordată și de economiștii Filipiev D. și Bepalova I., care susțin că „fiecare fapt sau eveniment apartine al contabilității, în ansamblu, înseamnă verificarea corectitudinii acțiunilor economice întreprinse” [188, p.64].

Studierea acestei probleme i-a preocupat și pe savanții din RM. Profesorul Țurcanu V. consideră că „controlul de gestiune avea ca scop verificarea îndeplinirii unor norme prestabilite, dar, astăzi, acest obiectiv, s-a concretizat prin controlul bugetar” [136, p.333]. Iar profesorul

Nederița A. [53, p.10], economiștii Grabarovschi L., Caraman S. și Cușmăunsă R. [46, p.17] afirmă că „controlul de gestiune presupune compararea rezultatelor efective cu cele planificate în scopul determinării abaterilor și corectării divergențelor”. Savantul Bugaian L. susține că „controlul de gestiune reprezintă un proces de asigurare a dezvoltării acțiunilor conform planului” [38, p.53].

Considerăm că abordarea clasică a definiției controlului de gestiune diminuează rolul controlului de gestiune, deoarece acesta operează, preponderent, cu informația oferită de contabilitatea de gestiune și analizează datele trecute (precedente), comparându-le cu datele obținute. Actualmente, este necesar de a lua în considerare evenimentele precedente care urmează să creeze, pe viitor, căi de soluționare a rezultatelor nefavorabile și să-și elaboreze unele acțiuni de performanță.

2. Abordări științifice moderne ale definiției controlului de gestiune. În cadrul acestor abordări, controlul de gestiune reflectă un spectru larg de probleme legate de procesul de realizare a obiectivelor: planificare sau bugetare, control, analiza abaterilor și stabilirea căilor de înlăturare a rezultatelor negative înregistrate. În condițiile modificărilor frecvente ale mediului economic, incertitudinii viitorului și necesității gestionării factorilor de risc, tendinței de stabilitate și armonizare cu factorii externi, coordonării intereselor interne cu cele externe, entitatea este impusă să caute tehnologii și sisteme noi de gestiune.

Încă din 2001, savanții francezi Alazard C. și Separi S. considerau că „controlul de gestiune, în afară de cunoașterea costurilor, ajută gestionarii să orienteze actorii (managerii) pentru a organiza și pilota performanța” [194, p.204]. Această opinie este susținută și de economistul Gervais M., care afirmă că „controlul de gestiune constituie un ansamblu de procese, prin care managerii se asigură că resursele sunt obținute și utilizate cu eficiență, eficacitate și relevanță, conform obiectivelor entității, iar acțiunile se desfășoară în sensul strategiei definite” [196, p.15].

Alt savant francez, Grenier, afirmă că „controlul de gestiune caută să conceapă și să elaboreze instrumentele de informare, care să permită responsabililor să acționeze, realizând coerența economică globală dintre obiective, mijloace și realizări” [192, p.73]. De aici, rezultă că controlul de gestiune trebuie considerat un sistem de informare util în pilotajul entității, deoarece controlează eficiența și eficacitatea acțiunilor și mijloacelor pentru atingerea obiectivelor.

În același context, savanții Burlaud A. și Simion C. consideră „controlul de gestiune este un model cibernetic, care acționează prin ajustări succesive, compară previziunile cu realizările și determină măsuri corective” [194, p.27]. Profesorul Bouquin H. remarcă faptul că „controlul

de gestiune este garantul logicii economice, coerent cu strategia, asigură articularea proceselor de ansamblu, adresându-le conducerii” [193, p.25].

Aceeași perspectivă o întâlnim și la profesorul american Hongren C., potrivit căruia „controlul de gestiune cuprinde acțiunile de implementare a deciziilor de planificare și alegerea modului în care vor fi evaluate performanțele, precum și informațiile ce vor fi furnizate pentru luarea deciziilor viitoare” [77, p.7].

Savanții români Tabără N. [124, p.15], Iacob C. și Ionescu I. [82, p.17] subscriu la ideea savantului francez Gervais. Această ordine de idei este susținută și de profesorii Briciu S. [30, p.374, 378] și Bârsan M. [27, p.53], care menționează că „controlul de gestiune permite managementului să asigure dacă deciziile direcționare luate în diferite sectoare ale entității sunt coerente între ele și, pe termen scurt, acestea duc la îndeplinirea obiectivelor strategice”.

Profesorul Țurcanu V. reiterează că „controlul de gestiune este un instrument al managementului strategic” [136, p.335]. Economistii Bajorean E. și Bugan C. susțin că „controlul de gestiune este în serviciul unei strategii și se sprijină pe un ansamblu de tehnici care au în comun participarea la distanță a comportamentelor, pe baza unor indicatori cuantificați (în unitate valorică sau fizică)” [22, p.405].

Analizând afirmațiile expuse de savanții autohtoni și străini, constatăm că abordarea științifică modernă a definiției controlului de gestiune presupune o independență, o autonomie a controlului de gestiune ca știință, care asigură necesitățile informaționale ale managerilor entității pentru stabilirea strategiilor lor.

Considerăm abordarea modernă a definiției controlului de gestiune cea mai optimă, din considerentul că controlul de gestiune este privit ca un sistem de integrare, care îmbină reușit procesul de planificare (bugetare), control și previziune a obiectivelor entității, precum și procesul de luare a deciziilor manageriale și de stabilire a unor strategii de acțiune pe viitor.

Analiza literaturii de specialitate și a diferitelor opinii ale savanților din țară și din străinătate a permis definirea noțiunii de **control de gestiune**, ca *un ansamblu de procese, care permite managerilor entității sau a centrelor de responsabilitate, să asigure utilizarea resurselor cu eficacitate, pentru realizarea scopurilor și obiectivelor, stabilite în concordanță cu interesele fundamentale ale entității.*

Din această definiție, rezultă că sistemul de control de gestiune înglobează atât un proces cât și o structură: *procesul* constă din ansamblul de acțiuni întreprinse, iar *structura* rezidă în adaptările organizaționale și construcțiile de informare care facilitează procesul. *Resursele* entității, includ toți factorii antrenați în circuitul economic al entității: imobilizări corporale (mijloace fixe), stocuri, resurse financiare, resurse umane etc. *Eficacitatea* reprezintă aptitudinea

întreprinderii de a-și atinge obiectivele. Un centru de responsabilitate este considerat eficient în măsura în care își realizează scopul și obiectivele stabilite cu costul cel mai redus posibil.

Ca orice știință, controlul de gestiune formează un cadru conceptual, prin care se delimitează de alte științe economice. Elementele caracteristice controlului de gestiune cuprind scopul, funcțiile, principiile, obiectele și subiectele, trăsăturile specifice prezentate în anexa 6.

Orice proces de gestiune are o finalitate, prin care managerul urmărește un obiectiv și vrea să obțină un rezultat. Pentru realizarea acestora, el trebuie să ia hotărâri pe baza informațiilor disponibile și să implementeze deciziile luate. În realitate, informația este imperfectă, capacitatea de raționament a gestionarului este limitată, activitatea entității se derulează, în mod necesar, în cadrul unui mediu concurențial. Ca urmare, câmpul de acțiune al controlului de gestiune este vast și se impune o restructurare pe niveluri ierarhice, deoarece el operează la nivelul entității, pe două axe principale:

- 1) privește utilizarea controlului de gestiune de către managerii operaționali, adică de acei care adoptă planuri de acțiuni pentru atingerea obiectivelor; și
- 2) de către managerii din direcția generală a entității, adică de acei responsabili care colectează, rezumă și prezintă informațiile utile pentru exercitarea controlului de gestiune. Calculele și analizele acestora se prezintă managerilor operaționali.

Orice entitate dispune de un ansamblu de dispozitive, care pot oferi o asigurare a calității deciziilor. În privința ierarhiei, celebrul profesor american Anthony R. propune organizarea controlului în trei nivele. Această ierarhie este prezentată în figura 1.3.

Conform figurii prezentate, cele trei forme de control sunt interdependente și distincte între ele. Astfel, acesta asigură coerența dintre controlul strategic și gestiunea curentă a unei entități. Interacțiunea controlului de gestiune cu cel strategic și operațional decurge din rolul pe care îl au în procesul de conducere. Literatura de specialitate, care abordează problematica gestiunii entității, a condus la constatarea că controlul de gestiune se află într-o postură care împarte sarcinile entității, derivând din complexitatea activității cu celelalte categorii de control care se manifestă în procesul deciziei manageriale. Aceste categorii constituie dispozitive distincte dar strâns legate între ele, grupându-se în mijloace, care:

- urmăresc atingerea obiectivelor pe termen lung (control strategic);
- au misiunea de a urmări realizarea acțiunilor anuale (control de gestiune);
- supraveghează derularea sarcinilor curente (control operațional).

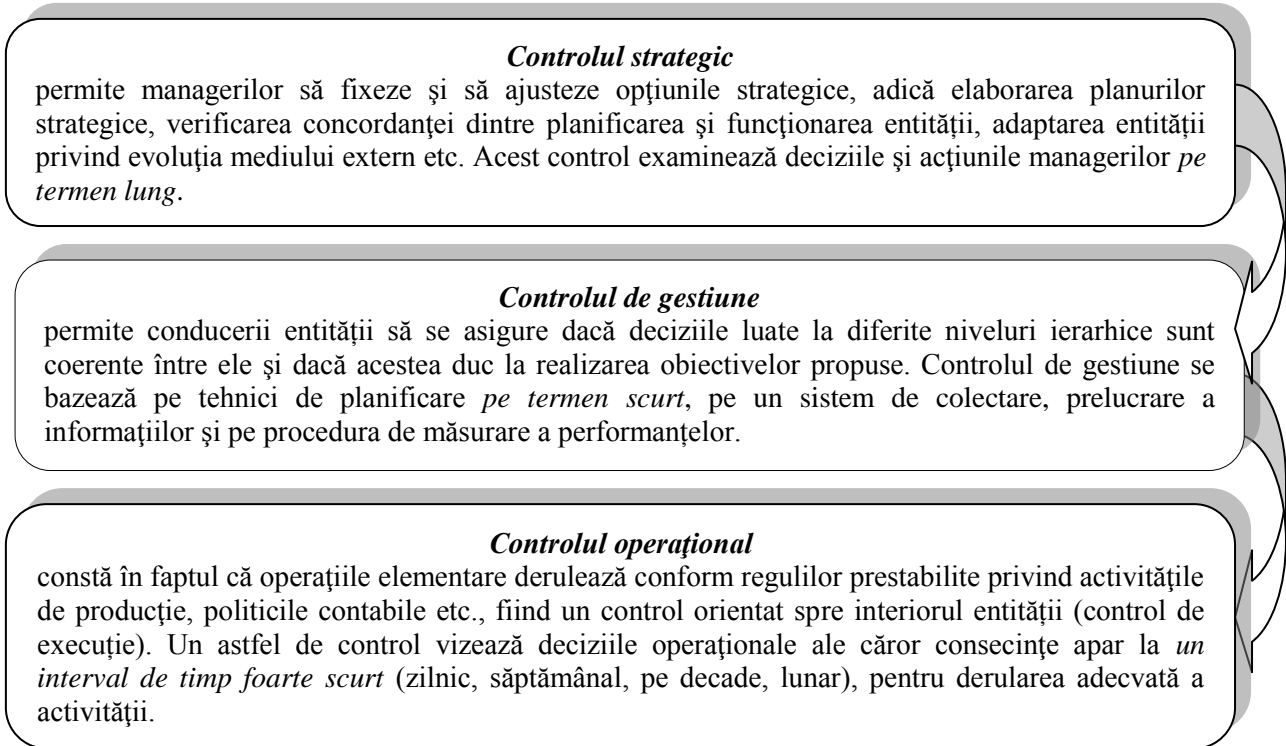


Fig. 1.3. Organizarea controlului pe nivele în cadrul entității
Sursa: elaborat de autor în baza [126, p.383]

Poziționarea centrală a controlului de gestiune față de controlul strategic și cel operațional corespunde unei interpunerii între orientarea spre viitor și problemele curente. Între controlul strategic și operațional trebuie să existe o unitate de comportamente atât în ce privește gestiunea, cât și informația. Această cerință este asigurată de controlul de gestiune, aflat într-o poziție privilegiată, într-un cadru informațional, care servește ca:

- bază obiectivă pentru luarea deciziilor de gestiune;
- sistem de măsurare a performanțelor;
- mijloc de transmitere a corecțiilor pentru eliminarea abaterilor [4, p 80].

Prin controlul de gestiune, managerii administrează viitorul și raportează prezentul, adică orientează și ajustează procesul, evaluează performanțele obținute, comparându-le cu rezultatele stabilite prin obiective.

Controlul de gestiune, ca instrument de reglare a comportamentelor într-o entitate, este strâns legat de noțiunea de informație. În fluxul informațional, controlul de gestiune are rolul de a colecta informațiile, pentru a le face utile în procesul decizional [10, p. 146]. Astfel, acesta constituie pivotul procesului de control, își asumă rolul de liant, asigură luarea în considerare a factorilor-cheie de succes, strategici ai gestiunii curente și furnizează managerilor mijloace de adaptare a obiectivelor la realitățile și tendințele actuale.

Pentru realizarea obiectivelor sale, controlul de gestiune folosește un sistem informațional și o procedură de măsurare a performanțelor. Privit din această perspectivă, controlul de gestiune influențează atât deciziile tactice, cât și cele strategice ale entității având ca tendință finală furnizarea de informații utile pentru deciziile managerilor. De aceea, legătura dintre informație, decizie și controlul de gestiune prezintă o deosebită importanță în conducerea unei entități.

Procesul luării deciziei, în viziunea savantului francez Simon H., cuprinde *trei etape*:

- 1) identificarea problemei;
- 2) formularea soluțiilor posibile ce constau în analizarea și dezvoltarea de acțiuni posibile;
- 3) alegerea, adică selecția unei acțiuni optime dintre cele identificate [194, p.333].

O decizie cu o soluție satisfăcătoare presupune și o informare adecvată. Deci, scopul controlului de gestiune constă în furnizarea de informații managerilor pentru luarea deciziilor corecte privind gestiunea curentă și pe termen lung a entității. Într-o mare măsură, calitatea deciziei depinde și de calitatea informației prezentate controlului de gestiune.

În acest sens, controlul de gestiune poate fi privit ca un instrument care permite managerului să-și construiască un potențial de opțiuni și să aleagă o soluție satisfăcătoare.

Decidenții nu caută numai controlul rezultatelor, ci și măsurarea performanțelor de ansamblu ale sistemului. Aceasta înseamnă extinderea instrumentelor controlului de gestiune, inclusiv integrarea lor în demersul strategic. Toate acestea conduc la apariția unor criterii calitative și a unor metode pentru crearea unei viziuni globale, interdependente a activităților.

Evoluțiile problematicii și restricțiilor producției, inclusiv ale modificărilor în structura costurilor, necesită adaptări și ameliorări ale controlului de gestiune.

1.3. Particularitățile tehnologice de producere a mobilei și influența acestora asupra contabilității și controlului de gestiune

La baza organizării reușite a contabilității și controlului de gestiune, în cadrul IPM stau particularitățile tehnico-organizaționale ale sectorului mobilier, care, în opinia noastră, implică soluționarea următoarelor probleme, dintre care principalele se referă la:

- stabilirea locului industriei mobiliere în cadrul industriei prelucrătoare din RM;
- gruparea IPM din țară după anumite criterii de atribuire;
- descentralizarea responsabilităților între manageri pe niveluri ierarhice de conducere;
- precizarea procesului tehnologic al IPM în dependență de particularitățile ramurii;
- evidențierea domeniilor și factorilor de influență asupra contabilității și controlului de gestiune în cadrul IPM;

- determinarea modului de calcul al costului produselor de mobilă.

Ramura producătoare de mobilă, în Republica Moldova, se află la o etapă de dezvoltare, deoarece, pentru a satisface cererea clienților autohtoni, se efectuează și import de mobilă, fapt pentru care entitățile producătoare din RM trebuie să facă eforturi susținute în scopul efectuării ofertei nu numai pentru piața internă, dar și pentru cea externă, fapt pentru care e necesar să fie luate decizii importante de conducerea entităților producătoare de mobilă aferente desfășurării activității ce au ca fundament informațional datele contabilității de gestiune.

În prezent, piața de mobilă din Republica Moldova înregistrează o creștere fiind favorizată, în principal, de dinamica pieței imobiliare, care, în ultimii ani, a dat în exploatare un număr semnificativ de case de locuit, precum și de sporirea gradului de accesibilitate a creditelor bancare ipotecare și de consum. Dezvoltarea industriei mobiliere autohtone ar putea fi stopată din cauza a mai multor probleme, cum ar fi:

- lipsa unei oferte permanente din țară a materiilor prime de calitate, necesare și corespunzătoare desfășurării procesului de producție;
- creșterea aberantă a prețurilor la materiile prime, materiale și utilități (gaze, energie, combustibil etc.);
- migrația forței de muncă calificate spre alte sectoare mai atractive din țară sau în străinătate etc.

Locul sectorului mobilier în industria prelucrătoare din RM, în diferite perioade, înregistrează diverse tendințe de dezvoltare (figura 1.4.).

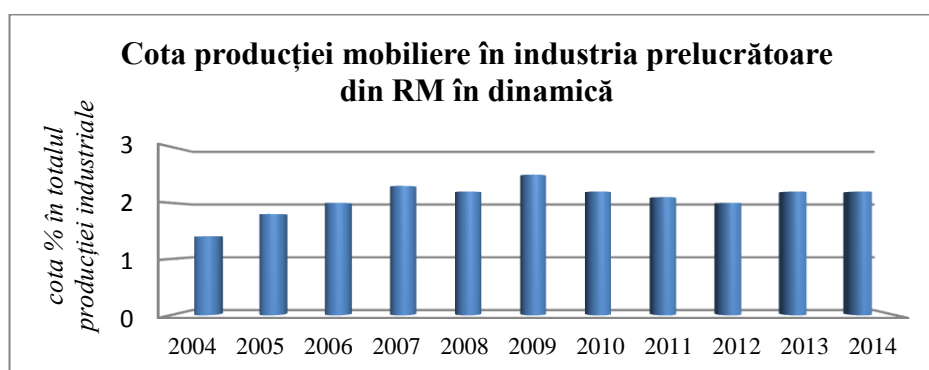


Fig. 1.4. Dinamica ponderii producției mobiliere în cadrul industrie prelucrătoare din RM

Sursa: elaborat de autor în baza www.statistica.md

Industria mobilei presupune perfecționări permanente la locul de muncă, ca urmare a introducerii unor tehnologii mai avansate, asistate de calculator, și a introducerii utilizării unor materiale noi.

Producători mari, medii și mici, importatori de mobilă ieftină, dar și foarte scumpă, sunt actorii actuali ai pieței mobilei din Republica Moldova. Ei încearcă să supraviețuiască în

condițiile unei puternice fragmentări, când peste 400 de companii luptă pentru atenția clientului. Dinamica numărului de IPM și de angajați încadrați în industria mobilieră din RM sunt prezentate în figura 1.5.

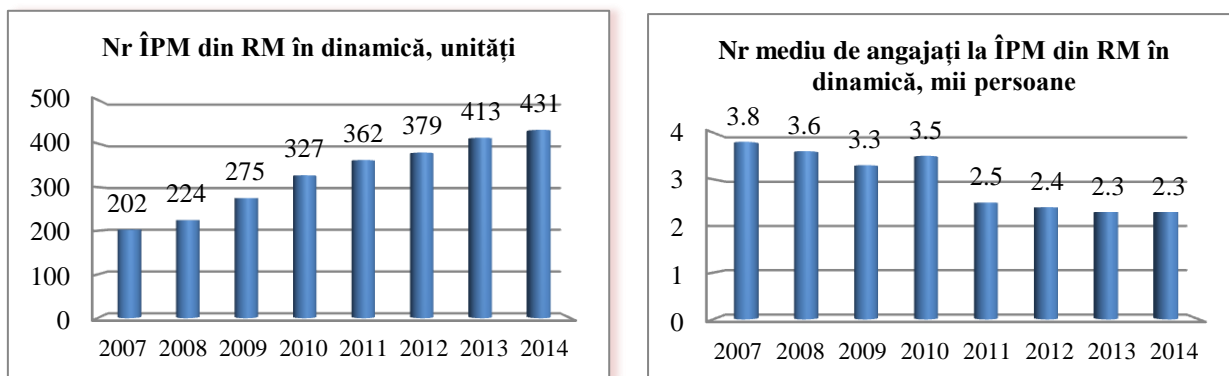


Fig. 1.5. Numărul IPM și angajații acestora din RM în dinamică
Sursa: elaborat de autor în baza www.statistica.md

În baza datelor prezentate în figura 1.5., putem afirma că numărul IPM din RM în perioada 2007-2014 a crescut de la 202 la 431 entități, în timp ce numărul de angajați în cadrul acestor entități, din perioada 2007-2014 s-a redus de la 3,8 la 2,3 mii de persoane, ceea ce ne demonstrează că IPM în această perioadă, și-au modernizat tehnologiile de producere, care la rândul lor reduc numărul de muncitori.

Totodată, modernizarea tehnologiei a condus nu doar la reducerea numărului de angajați în cadrul IPM, ci și la creșterea volumului produselor fabricate. Volumul produselor fabricate de IPM din RM în perioada 2005-2014 (anexa 7), a crescut de la 363,1 mln lei la 819,4 mln lei, ceea ce denotă o dezvoltare considerabilă a acestui sector.

Examinând localitățile de amplasare a IPM din RM, constatăm că circa de 80-83% dintre entitățile specializate în domeniul mobilier sunt amplasate în mun. Chișinău. Creșterea volumului produselor fabricate pe republică și în mun. Chișinău, în perioada analizată, este prezentată în anexa 7.

Pentru a cunoaște gradul și modul în care informația furnizată de contabilitate și control de gestiune este percepută și utilizată de entitate, autorul a realizat un studiu statistic, utilizând metoda de cercetare pe bază de chestionar (anexa 8). Obiectivele acestei cercetări aplicative, în contextul IPM investigate de autor, au vizat următoarele aspecte: segmentarea entității pe centre de responsabilitate, divizarea responsabilităților pe niveluri ierarhice, elaborarea bugetelor, controlul executării bugetelor, întocmirea rapoartelor în baza rezultatelor obținute.

Particularitățile tehnico-organizaționale aferente IPM influențează diferit modul de organizare a contabilității și controlul de gestiune. Acest fapt ne permite să evidențiem mai multe

aspecte caracteristice, și anume: diversitatea producției, volumul de producție, structura entității, sortimentul producției, nivelurile ierarhice de prezentare a informației.

În funcție de caracteristicile enumerate, putem diviza IPM din RM în două grupe de entități: IPM-mici care includ entitățile din sfera micului business și IPM-mari – entitățile mijlocii și mari. Pentru atribuirea unei IPM la una din cele două grupe menționate vom utiliza anumite criterii caracteristice fiecărui grup în parte. Criteriile de atribuire a IPM la grupele IPM-mici și IPM-mari sunt redată în tabelul 1.1.

Tabelul 1.1. Criteriile de atribuire a IPM pe grupe

Caracteristici specifice IPM-mici	Criteriul de atribuire	Caracteristici specifice IPM-mari
La solicitarea consumatorilor (clienților)	<i>Volumul de producție</i>	Fabricarea în serie și în masă a produselor mobiliere
Variază în funcție de preferințele clienților, pot fi unicate	<i>Sortimentul producției</i>	Eliberarea produselor în partide mari, după un plan prestabilit în funcție de sezon (mobilă pentru colectivități) sau pe un termen lung fără a modifica construcția acestora (mobilă pentru uz casnic)
Un singur gen de activitate (producerea mobilei)	<i>Genul de activitate</i>	Mai multe genuri de activitate (producerea și importul mobilei)
Sistem contabil în partidă simplă și sistem contabil în partidă dublă cu prezentarea situațiilor financiare simplificate	<i>Sistemul contabil utilizat</i>	Sistem contabil în partidă dublă cu prezentarea situațiilor financiare complete
Dependență față de furnizori și clienți	<i>Gradul de autonomie</i>	Independență sau dependență parțială față de furnizori și clienți
Secții de bază	<i>Structura procesului de producere</i>	Secții de bază și secții auxiliare
Două nivele ierarhice ale centrelor de responsabilitate	<i>Niveluri ierarhice de prezentare a informației</i>	Cinci nivele ierarhice ale centrelor de responsabilitate

Sursa: elaborat de autor în baza [9, p.222]

În baza criteriilor de delimitare a IPM s-a constatat că nivelul cererii al oricărui tip de mobilă depinde, în primul rând, de destinația de utilizare, de aspectul exterior și calitate, ce determină tipul de producere. Acesta joacă un rol important în alegerea echipamentului de producere, care determină productivitatea fiecărei secții de producție, în parte, precum și a entității, în general. De exemplu, IPM-mici folosesc utilaje cu o productivitate redusă, iar IPM-mari – utilaje cu o productivitate înaltă, linii semiautomate și automatizate, care sporesc cantitatea de produse fabricate și, totodată, micșorează costul producției.

Soluționarea obiectivelor stabilite de entitate se realizează prin introducerea unui sistem de conducere descentralizat, unde are loc repartizarea responsabilităților între managerii de conducere ai subdiviziunilor privind planificarea și controlul costurilor, precum și rezultatele

obținute de acestea, asupra cărora poartă răspundere managerul structurii organizatorice a entității.

Structura organizatorică la IPM trebuie stabilită ca o totalitate de direcții de responsabilitate, în cadrul entității, care prezintă căile de circulație a informației. În aceste condiții, activitatea descentralizată necesită o abordare cu privire la structura organizatorică care cuprinde toate unitățile structurale de sus în jos și atribuie locul fiecărui segment în parte.

Pentru obținerea informației necesare, considerăm ca, la IPM-mari, persoanele responsabile să fie divizate în cinci niveluri ierarhice. Nivelurile ierarhice ale persoanelor împuternicite la IPM-mari sunt redată în figura 1.6.

Nivelul ierarhic	Persoanele împuternicite
Nivelul V	Directorul entității.
Nivelul IV	Directorul adjunct; Directorul pe producție; Directorul financiar.
Nivelul III	Șefii secțiilor de bază; Șefii secțiilor auxiliare
Nivelul II	Maiștrii secțiilor de producție; Maiștrii secțiilor auxiliare; Șeful depozitului de produse finite și materii prime.
Nivelul I	Tâmplarii, croitorii, tapițerii etc.; Șefii de brigadă (de schimb); Depozitarii.

Fig. 1.6. Nivelurile ierarhice ale persoanelor responsabile la IPM-mari
Sursa: elaborat de autor

Structurarea pe niveluri ierarhice corespunde cerințelor actuale a IPM. În baza celor expuse în figura 1.6, la IPM-mari, la nivelul I, responsabilitatea revine muncitorilor de bază (tâmplari, croitori, tapițeri), șefilor de brigadă (de schimb); la nivelul II – maiștrilor secțiilor de producere; la nivelul III – șefilor pe producție; la nivelul IV – directorilor adjuncți; la nivelul V – conducătorului entității.

Analiza structurii nivelurilor ierarhice de responsabilitate, la IPM-mici, demonstrează că aceasta constă doar din două niveluri ierarhice: la nivelul I, responsabilitatea revine muncitorilor (tâmplari, croitori, tapițeri) și depozitarului; la nivelul II – conducătorului entității și șefului de producție.

Procesul tehnologic de fabricare a mobilei se determină prin particularitățile de fabricație, care, la diferite stadii de producere, pot să difere între ele, dar corespund principiilor generale de prelucrare a lemnului și de producere a mobilei.

În ansamblu, procesul tehnologic la IPM cuprinde următoarele etape consecutive: proiectarea, pregătirea pentru producere, producerea (obținerea reperelor și panourilor) și

finisarea fiind prezentate în anexa 9. Toate aceste etape au loc în cadrul secțiilor de producție ale entității, în funcție de tipul de produse fabricate.

Analiza tehnologiei de producere a mobilei la IPM denotă faptul că ciclul de producție cuprinde un complex de operații succesive începând de la primirea comenzii (preferinței) de la clienți finalizând cu obținerea produselor finite. Aceste operații sunt denumite etape tehnologice care, de fapt, reprezintă fazele tehnologice la IPM.

În cadrul etapei de *proiectare*, se elaborează o schiță care prezintă o importanță deosebită la producerea mobilei, unde are loc interacțiunea preferinței consumatorului (clientului) cu oferta producătorului. Obiectivul principal al acestei etape constă în formalizarea dorințele clientului în limitele posibile oferite de către producător printr-un acord reciproc. Aceasta se petrece în formă de feed-back, unde se enumeră solicitările consumatorului și ofertele producătorului. Designul produsului, de asemenea, este discutat cu clientul, stabilindu-se culoarea, spectrul culorilor, se alege furnitura și decorurile etc.

La etapa de *pregătire pentru producere*, se elaborează desenul de lucru, care este unul din cele mai responsabile procese de proiectare și de producere a mobilei. Analiza desenului se face pentru a cuprinde fiecare detaliu care va participa la producerea mobilei. Procesul de formare a desenului de lucru, la întreprinderile producătoare de mobilă, se face în mod automatizat prin intermediul următoarelor soft-uri: AutoCAD, T-FLEX CAD, CADY, Solid Works etc.

Tot în această etapă, se înscriu, în caietul de sarcini, datele generale privind materialele din care sunt proiectate părțile componente ale produselor, precum și numărul de detalii, denumirea, dimensiunile în mm, cantitate a fiecăruia. Apoi, are loc proiectarea găurilor de unire a detaliilor și de fixare a ușilor, precum și locurile de montare și instalare a furniturii. Croirea după schiță se face pentru a obține piesele de lucru necesare în mărimile prestabilite și parametrii tehnologici corespunzători.

Cea mai importantă etapă, pentru IPM este *producerea mobilei (obținerea reperelor și panourilor)*, care cuprinde trei subetape: tâmplăria, tapițeria și asamblarea.

Tâmplăria poate cuprinde următoarele secții: uscarea lemnului, croirea după dimensiunile necesare, tăierea și/sau curbarea prin redarea unor forme ondulate reperelor.

În cadrul tapițeriei, au loc sortarea și îmbinarea furnirelor, ținând cont de dimensiunile și numărul pieselor necesare, precum și furniruirea acestora.

A treia subetapă este asamblarea, în cadrul căreia are loc încheierea și asamblarea panourilor și reperelor. O atenție deosebită se acordă fațadei, care este prelucrată prin mai multe operații, precum: chituirea, șlefuirea, băițuirea, lăcuirea și lustruirea mobilei. Parcurgând toate

aceste operații, are loc asamblarea panourilor după scheme stabilite, în prealabil, în secția de tapițerie și de asamblare a mobilei.

Ultima etapă în producerea mobilei este *finisarea*, etapa unde are loc verificarea calității tehnice a mobilei fabricate în baza unei comisii speciale stabilite. Controlul calității este urmat de ambalarea mobilei și de livrarea la domiciliul clienților.

Etapile de producere a mobilei permit formularea următoarelor concluzii:

- în funcție de cantitatea de mobilă ce se va produce, se poate previziona cantitatea de materie primă necesară la producerea acesteia (proiectarea);
- volumul materiei prime necesare de a fi stocată, adică necesarul de materie primă și materiale cu care trebuie să se aprovizioneze entitatea (pregătirea de producere);
- costurile de producere și nivelul produselor fabricate, precum și producția în curs de execuție aflată în secțiile de producere (producerea);
- informațiile privind calitatea și volumul produselor fabricate (finisarea).

Procesul tehnologic de producere a mobilei poate fi completat sau redus cu unele etape (subetape), în dependență de structura organizatorică și de tipul produselor fabricate. Procesul tehnologic la IPM „Icam” SA include următoarele etape redată în figura 1.7.

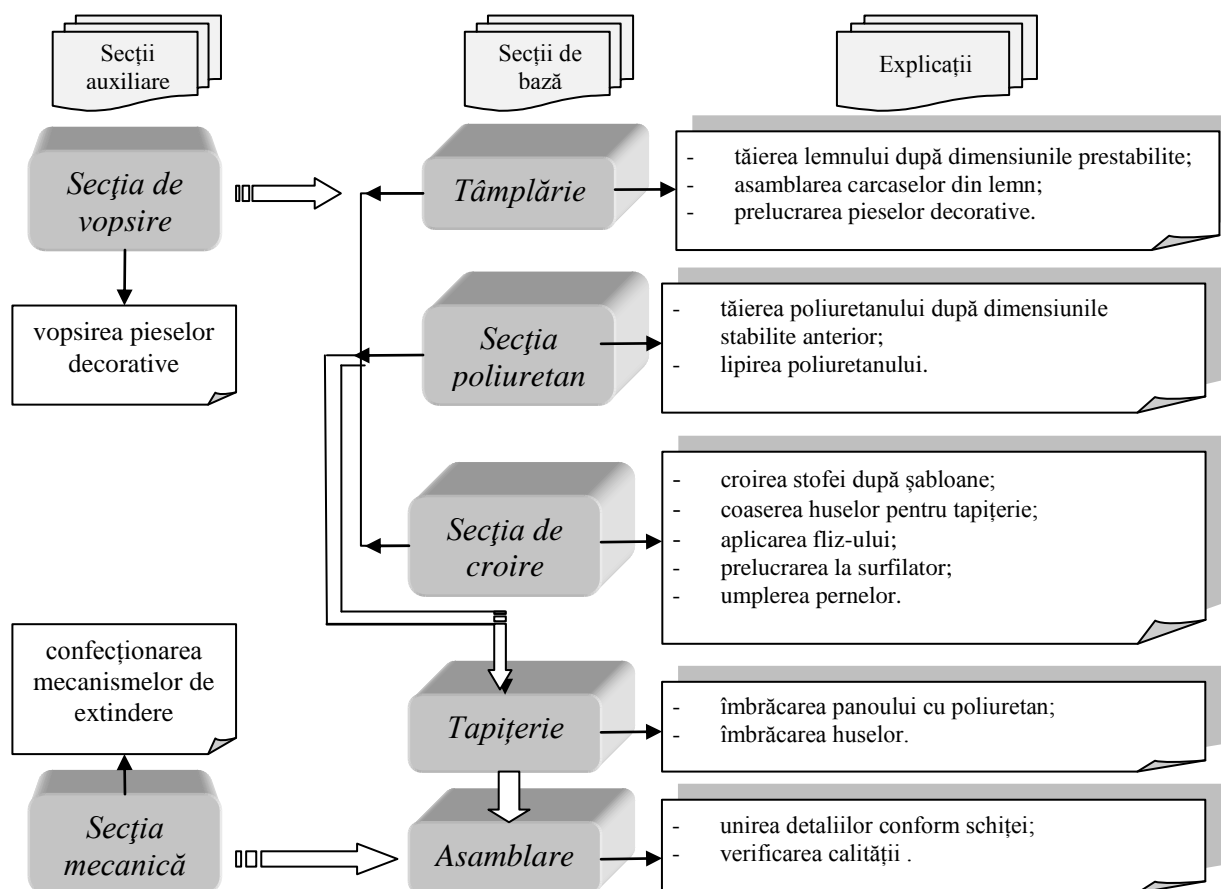


Fig. 1.7. Procesul tehnologic la SA „Icam”
Sursa: elaborat de autor în baza datelor SA „Icam”

Analiza tehnologiei de producție a IPM denotă faptul că ciclul de producție al acestei industrii cuprinde un complex de operații succesive, începând cu plasarea materiei prime și a materialelor în producție și finalizând cu obținerea produselor finite care servesc drept obiect de calculație. În calitate de obiecte de evidență, servesc centrele de costuri: secțiile de bază și auxiliare, iar în cadrul acestora, în funcție de specificul procesului tehnologic, fazele tehnologice. Fiecare entitate de producere a mobilei are particularitățile sale în pregătirea procesului tehnologic, primirea comenzii și vânzarea producției, în gestionarea producției, personalului și a resurselor financiare. Contribuțiile tehnologice impun contabilitatea să abordeze metode cât mai eficiente de contabilizare a costurilor de producție, precum și de calculare a costului produselor fabricate și de înregistrare a producției în curs de execuție.

Variatatea domeniilor și factorilor de influență asupra contabilității și controlului de gestiune, în cadrul IPM impune necesitatea fundamentării unei baze metodologice adecvate proceselor tehnologice. În acest context, într-o coordonare eficientă a procedurilor interne ale contabilității și controlului de gestiune la IPM, este necesar să se indice, în politicile contabile, suportul metodologic.

În cadrul IPM, contabilitatea de gestiune întâmpină dificultăți la alocarea exactă a costurilor de producție, de aceea, apare necesitatea formării centrelor de responsabilitate și stabilirii locurilor de apariție a costurilor. Ca urmare, evidența sistematică pe centre de responsabilitate prezintă înregistrarea, reflectarea, acumularea, analiza și furnizarea informației privind costurile, rezultatele centrului de responsabilitate și oferă posibilitatea de a evalua performanța subsistemelor.

Savantul german Deyhle Albrecht menționează că „centrele de responsabilitate pot fi considerate centre de decizie, fiind conduse de un responsabil de gestiune; centrele de responsabilitate pot fi la toate nivelurile piramidei ierarhice a entității, având un anumit grad de descentralizare și delegare a puterii de decizie [195, p.19]”.

În viziunea profesorului Bugaian L., prin centre de responsabilitate se subînțelege „o arie unde se exercită anumite responsabilități pentru o anumită activitate [38, p. 141]” sau „un ansamblu de elemente dependente între ele, care formează un mecanism organizat, având un grad mare de autonomie în utilizarea și optimizarea resurselor de care dispun [39, p. 115]”. Acest mecanism, după cum afirmă savantul, formează legături interne și interdependențe în cadrul entității, care permit evaluarea rezultatelor fiecărei subdiviziuni și aportul acestora în rezultatul final al entității.

În urma examinării surselor bibliografice, rezultă că *centrul de responsabilitate* corespunde unui centru de analiză, în care a fost desemnat un responsabil asupra resurselor materiale,

financiare, umane și de o putere de negociere asupra obiectivelor stabilite, sau un ansamblu de elemente dependente între ele, care formează un tot organizat, având un grad de autonomie în utilizarea și optimizarea resurselor de care dispun. Subscriem la afirmațiile savanților autohtoni [53, p.22-23] și din străinătate [196, p.494], [98, p.1041], [117, p.16], potrivit cărora activitatea centrului trebuie să fie măsurată cu scopul de a controla rezultatele și de a compara cu previziunile făcute pentru eliminarea eventualelor diferențe sau pentru a le corecta.

Locurile de apariție a costurilor sunt reprezentate de subdiviziunile sistemului tehnico-productiv, organizatoric și administrativ al entității, care generează consumuri de valori.

La entitățile producătoare de mobilă autohtone, se întâlnesc dificultăți privind modul de colectare și sistematizare a informației pe locurile de apariție a costurilor, în vederea analizei și optimizării rezultatelor pe produse, segmente și activități economice.

Activitatea fiecărui centru de responsabilitate și a locurilor de apariție ale costurilor poate fi evaluată din punct de vedere al eficacității și funcționării acestuia. Scopul evidenței pe locuri de apariție a costurilor constă în generalizarea datelor cu privire la costurile și rezultatele activității fiecărui centru de responsabilitate, cu scopul atribuirii abaterilor înregistrate persoanelor împuternicite. De aceea, organizarea contabilității și controlului de gestiune pe centre de responsabilitate, în cadrul IPM rămâne o problemă actuală, care va fi soluționată în subcapitolul 2.1. al lucrării.

O analiză temeinică a metodelor de calculație a costurilor, utilizate de IPM, conduce la concluzia că acestea au un mare dezavantaj legat de lipsa de operativitate și de previziune. Acest lucru face ca informațiile în legătură cu desfășurarea procesului de producție nu ajung la conducere în timpul util, astfel încât aceasta să adopte cele mai bune decizii.

Astfel, conducerea entităților producătoare de mobilă au posibilitatea de a urmări și controla modul de asigurare a rentabilității activității desfășurate atât la nivelul entității, cât și la nivelul fiecărui centru de responsabilitate, precum și contribuția fiecărei persoane la rezultatele obținute.

Metodele de calculație trebuie să permită fiecărui compartiment de activitate (centru de responsabilitate) să poată aprecia obiectiv rezultatele activității proprii; să devină capabile de a furniza informații conform cerințelor conducerii eficiente în condițiile economiei de piață; să adopte decizii corecte în scopul îndeplinirii optime a obiectivelor din bugete, de remediere și de prevenire a abaterilor, nu doar de constatare a faptelor trecute (de multe ori tardive), ceea ce implică scăderea la maximum a valorii informației. Toate acestea stabilesc că metodele tradiționale de calculație a costurilor de producție, utilizate la IPM, nu corespund exigențelor

unei conduceri eficiente, deoarece ele sunt, în general, descriptive și nu sunt orientate spre analiză în scopul unei cercetări metodice a optimumului.

În prezent, majoritatea IPM-mici din RM utilizează *metoda de calculație a costurilor pe comenzi*, deoarece vine în întâmpinarea preferințelor consumatorilor. Metoda dată prezintă avantajul că permite o individualizare și o calculare a costurilor cât mai apropiate de realitate. Caracteristic acestui tip de producție este faptul că produsul finit se obține într-un singur exemplar sau într-un număr mic de exemplare, de asemenea, produsul finit poate rezulta prin asamblarea părților sale componente.

Fiind o metodă de tip absorbant, metoda de calculație a costurilor pe comenzi presupune respectarea unor etape specifice acesteia, inclusiv etapa determinării cantitative și valorice a producției în curs de execuție. În cadrul acestei metode de calculație a costurilor, un rol deosebit îi revine comenzii de fabricație, care nu trebuie confundată cu purtătorul de costuri, acesta fiind produsul unicat sau seria de produse care se fabrică [14, p.237].

Colectarea costurilor de producție și modul de calculație a costului de producție „pe comenzi” sunt prezentate în figura 1.8.

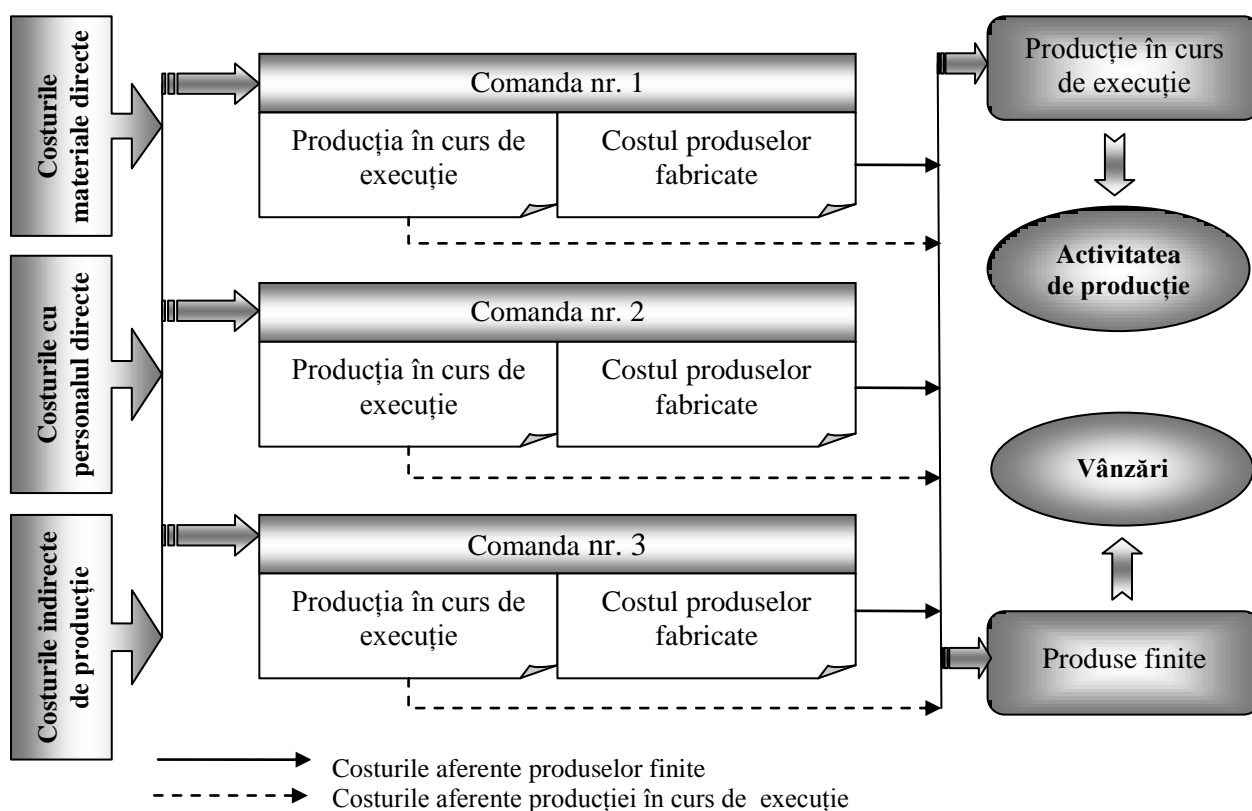


Fig. 1.8. Colectarea costurilor de producție și calculația costului „pe comenzi”
Sursa: elaborat de autor

În baza figurii 1.8., calculația costului de producție „pe comenzi” este prezentată prin figura 1.9.

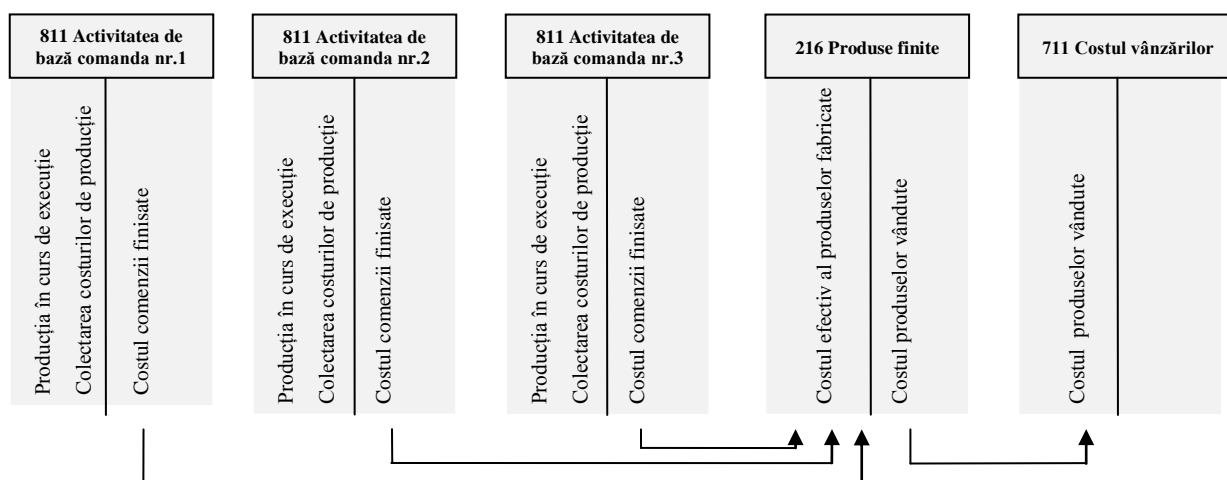


Fig. 1.9. Contabilitatea costurilor de producție și calculația costului „pe comenzi”
Sursa: elaborat de autor

Comanda de fabricație ajută doar la diversificarea costurilor, constituind un instrument de lucru, în funcție de care se organizează și delimitează costurile pe purtători de costuri. Costul efectiv al unei comenzi se determină la sfârșitul perioadei de gestiune, în care acesta s-a terminat. Dacă produsele, care fac parte din aceeași comandă de fabricație, se predau clientului, înainte de a fi terminată întreaga comandă, aceasta se evaluează la un cost antecalculat.

Calcularea și contabilizarea costurilor la IPM-mari se efectuează prin aplicarea metodei pe faze varianta cu sau fără evidențierea semifabricatelor, cu aplicarea elementelor metodei normative. În fiecare fază (secție de producere), la SA „Stejaur”, SRL „Crinela” se acumulează costurile aferente acestui centru de cost, care tocmai, în ultima fază de asamblare, se poate determina costul efectiv al produselor fabricate.

Din acest motiv, prelucrările sunt tardive și nu prezintă utilitate conducerii entității, ci doar contribuie la perfecționarea sistemului informațional deja existent.

Organizarea eficientă a activității economice impune perfecționarea metodelor de conducere a acesteia, ceea ce presupune și o reconsiderare a metodelor de calculație a costurilor, care trebuie să devină capabile de a furniza informații utile în vederea conducerii eficiente a producției în condițiile economiei de piață. O conducere eficientă nu poate fi realizată fără existența unui sistem informațional corespunzător cerințelor producției moderne, care să ofere posibilitatea adoptării de măsuri și decizii operative, temeinic fundamentate.

Perfecționarea și diversificarea metodelor de calculație a costurilor de producție, la IPM au drept scop creșterea operativității și eficienței lor în furnizarea informațiilor necesare conducerii entității. Pentru creșterea eficienței, un rol important îl deține procesul de selectare a informațiilor utile activității de conducere, în anumite perioade din activitatea entității. Iar raționalizarea metodelor de calculație a costurilor presupune adoptarea unor sisteme, metode și

tehnicile de bugetare, colectare și repartizare a costurilor de producție, care vor permite operativitate, simplitate, economicitate și prevăd creșterea calității rezultatelor obținute.

Metodele tradiționale de calculație utilizate de IPM nu permit decât determinarea, cu întârziere, a costului efectiv pe produs, fără a oferi o informare corespunzătoare și operativă despre modul în care se desfășoară activitatea internă. Aceste metode de calculație a costurilor sunt orientate spre sectoarele efective de producție, ele fiind centrate pe controlul costurilor directe, care se diminuează în favoarea celor indirecte [63, p.13].

IPM recomandăm ca metodă de calculație a costului de producție – metoda standard-cost, aceasta plecând de la ideea calculării cu anticipație a costurilor de producție unitare. Adaptarea unei asemenea metode, în cadrul IPM, oferă posibilitatea de reducere a costurilor în fază de proiectare și menținerea lor neschimbată pe durata ciclului de fabricație.

Costul-standard este un sistem care arată, în detaliu, cât va costa fiecare produs obținut și implică organizarea procedurilor de stabilire, analiză și raportare a abaterilor pentru justificarea deciziilor de corecție și pentru prevenirea unor evenimente neplăcute cu efect asupra eficienței.

Noțiunea de *standard* a fost introdusă de savantul Taylor F.W., care, prin ideile sale, a pus bazele calculației planificate a costului. Această metodă a parcurs mai multe faze până la îmbunătățirea și răspândirea sa în țările occidentale. În literatura de specialitate, sunt cunoscute două faze de evoluție considerabilă a acestei metode.

Prima etapă premergătoare calculației costului-standard o constituie „sistemul costurilor antecalulate”, care a apărut în 1901, în SUA, fiind considerată prima metodă care promovează costul determinat înaintea începerii fabricației. Metoda respectivă este recunoscută, în literatura de specialitate și sub denumirea de „calculație rigidă a costurilor standard”. În perioada 1910-1911, această metodă a fost îmbunătățită, apărând sub denumirea de metodă de calculație a costului-standard, cunoscută, în literatura americană, sub denumirea de „standard cost accounting” [102, p.197].

Prima prezentare a acesteia a fost făcută de către economistul Harrison G.C. în anul 1918, care a experimentat-o, începând din 1911, în cadrul mai multor entități. Avantajul pe care îl generează această metodă constă în simplificarea substanțială a calculației costului, ca urmare a renunțării la postcalculul pe unitatea de produs și a tendinței de integrare a calculației costului, în sistemul planificării de ansamblu a entității.

A doua etapă a evoluției metodei calculației costului-standard este atestată între anii 1924-1926, în urma susținerii unor congrese ale National Association of Cost Accountants privind posibilitățile de dezvoltare a acesteia. În urma discuțiilor purtate, s-a ajuns la „calculația flexibilă a costurilor-standard”.

Susținem viziunea profesorului Bugaian L., potrivit căreia că „costul-standard este costul planificat pentru o unitate de producție și reprezintă o estimare anticipată a costurilor de producție luând în considerare condițiile existente [38, p.85]”.

În urma celor menționate, metodele tradiționale de calculație a costurilor practice de IPM pot fi comparate cu metoda modernă – standard-cost, recomandată în baza criteriilor prezentate în tabelul 1.2.

Tabelul 1.2. Criterii de comparare a metodelor tradiționale de calculație a costului de producție cu metoda standard-cost

Metode tradiționale	Criterii de comparare	Metoda standard-cost
Metode clasice	<i>Tipul metodei după perioada de apariție</i>	Metodă modernă
Bazată pe postcalculații (la finele procesului tehnologic)	<i>Perioada de calculul al costului</i>	Previzională, bazată pe antecalculații (la începutul procesului tehnologic)
Pe purtători de costuri (comandă, faze)	<i>Obiectul de calcul</i>	Pe purtători de costuri, centre de responsabilitate, locuri de apariție a costurilor
Calculul costului de producție	<i>Obiective urmărite</i>	Calculul costului de producție și prezentarea rapoartelor interne necesare luării deciziilor manageriale

Sursa: elaborat de autor

Studiul efectuat în domeniul organizării controlului de gestiuni, în IPM arată că este necesară de perfecționarea sistemului de efectuare a controlului de gestiune, care, în prezent, nu răspunde cerințelor economiei de piață.

Evoluția problematicii și restricțiilor producției, inclusiv a modificărilor în structura costurilor, necesită adaptări și ameliorări ale controlului de gestiune.

Controlul de gestiune trebuie să asigure utilizarea optimă a resurselor în sensul obiectivelor generale al întreprinderii, să influențeze rolul stimulatîv al acestuia în cadrul sistemului de informare.

Realizarea acestor obiective poate fi efectuată prin utilizarea, la IPM a sistemului bugetar. Aplicarea, în practica IPM, a bugetelor va permite soluționarea problemelor menționate. Activitatea de întocmire a bugetelor și de control bugetar presupune îndeplinirea unor obligațiuni.

Procesul de management prezumă organizarea contabilității costului pe centre de responsabilitate și întocmirea rapoartelor manageriale pe niveluri ierarhice. Astfel, din afirmațiile savantului francez Bouquin H., capacitatea managerilor privind raportarea informației furnizate

de contabilitate tinde „să faciliteze performanța colectivă permițând convergența scopurilor, valorilor și structurilor specifice” [28, p.45].

Dezvoltarea economică, în general, și a IPM, în particular, trebuie să aibă ca efect sporirea eforturilor pentru găsirea celor mai raționale mijloace de perfecționare a contabilității și controlului de gestiune în vederea identificării și mobilizării la maximum a rezervelor interne existente pe linia creșterii economice. Detalierea informației trebuie să reflecte operațiile determinate de activitatea internă de fabricație, care este dominată de particularitățile tehnico-organizaționale ale producției, de structura tehnico-productivă și organizatorico-administrativă a entității și de eșaloanele ierarhice.

1.4. Concluzii la capitolul 1

În capitolul prezentat, sunt analizate aspectele cu privire la evoluția, rolul și cadrul conceptual ale contabilității și ale controlului de gestiune, modul de organizare și funcționare, precum și particularitățile organizatorice ale acestora în cadrul IPM.

Din investigațiile efectuate, sunt formulate următoarele concluzii:

1. Contabilitatea de gestiune a evoluat de la o contabilitate a costurilor, în care accentul se punea pe determinarea costului de producție, până la un domeniu distinct al contabilității, unde aceasta este orientată spre analiză, planificare, previziune accentul fiind, deja, axat pe gestiune. Analiza opiniilor savanților, expuse în literatura de specialitate autohtonă și străină, permite autorului identificarea a trei tipuri de abordări științifice ale definiției contabilității de gestiune, și anume: abordări conservative, moderate și radicale. În contextul celor expuse, abordarea radicală a definiției contabilității de gestiune, în viziunea autorului, este cea mai optimă. În cadrul acestei abordări, contabilitatea de gestiune cuprinde informații cu privire la dezvoltarea, organizarea și gestionarea necesităților concrete, datele acesteia fiind o taină comercială păstrându-și confidențialitatea față de utilizatorii externi de informație.

2. Examinarea critică a diverselor opinii ale economiștilor din țară și din străinătate a permis autorului aprofundarea (completarea) definiției contabilității de gestiune, care constituie *o parte integrantă a contabilității, prin intermediul căreia are loc identificarea, măsurarea, interpretarea informației la orice nivel ierarhic al entității, în scopul planificării, evaluării costurilor, determinării și controlului abaterilor, analizei executării bugetelor în vederea întocmirii rapoartelor interne și luării deciziilor manageriale operative și strategice.*

Autorul consideră că această definiție redă un spectru larg de referințe, care completează informația prezentată de contabilitatea financiară și oferă posibilitatea întocmirii rapoartelor interne, cu scopul de a lua decizii corecte în gestionarea pe viitor a IPM. În condițiile economiei

de piață actuale, entitățile necesită o organizare a contabilității de gestiune, care va permite determinarea rezultatelor activității fiecărei subdiviziuni structurale, într-un sistem de responsabilitate pentru fiecare manager al subdiviziunii.

3. În urma analizei profunde a literaturii de specialitate autohtonă și străină privind definiția controlului de gestiune, autorul consideră necesară delimitarea opiniilor savanților în două grupe de abordări științifice, și anume: clasice, unde controlul de gestiune este considerat o tehnică de calcul; și moderne, unde controlul de gestiune se prezintă ca un sistem autonom de gestiune. Autorul susține abordarea modernă a definiției controlului de gestiune drept cea mai rezonabilă, din considerentul că aceasta accentuează independența, autonomia controlului de gestiune, asigurând necesitățile informaționale ale managerilor entității privind stabilirea strategiilor sale de acțiune. Totodată, în cadrul acestei abordări, controlul de gestiune îmbină reușit procesul de planificare, control și previziune, precum și modul de stabilire a strategiilor de acțiune pe viitor.

4. Definierea controlului de gestiune este influențată de mediul economic instabil, precum și de tendințele ce țin de realizarea strategiilor viitoare. Astfel, examinând literatura de specialitate din țară și din străinătate, în opinia autorului, controlul de gestiune reprezintă *un ansamblu de procese, care permite managerilor entității sau a centrelor de responsabilitate, să asigure utilizarea resurselor cu eficacitate, pentru realizarea scopurilor și obiectivelor, stabilite în concordanță cu interesele fundamentale ale entității.*

Această definiție a controlului de gestiune permite identificarea unui sistem eficient al controlului de gestiune, care include un sistem de bugete, asigură o coerență între strategia și gestiunea curentă a entității, ajută la pilotajul performanțelor entității. Astfel, prin cele menționate, controlul de gestiune se consideră managerul informării care trebuie să influențeze rolul stimulativ în cadrul sistemului de informare.

5. Deosebirile esențiale dintre parametrii de bază ai IPM au condus la divizarea acestora în IPM-mici și IPM-mari. Atribuirea IPM la una din cele două grupe se efectuează în baza unor criterii de diferențiere, luând în considerare anumite caracteristici, ca: volumul producției care depinde de cererea consumatorilor; structura entității care poate cuprinde secții de bază și secții auxiliare de producție; sortimentul larg al produselor, fie în funcție de preferințele clienților, fie producerea unui sortiment mai redus de produse, în partide mari și pe o perioadă îndelungată; gradul de autonomie al entității, prin dependență totală sau parțială, față de terți, precum și printr-o independență față de aceștia etc. Criteriile menționate oferă posibilitatea de a atribui entitățile de producere a mobilei din RM la una din grupele IPM-mici și IPM-mari și totodată

identificarea persoanelor responsabile la diferite niveluri ierarhice formate în cadrul acestor entități.

6. Procesul tehnologic de producere a mobilei cuprinde patru etape: proiectarea, pregătirea pentru producere, producerea panourilor și reperelor și finisarea. La fiecare etapă a procesului tehnologic descris, se pot primi informații reale, operaționale și previzionale necesare pentru gestionarea activității entității. Separarea pe etape permite de a reacționa, în mod rapid, la schimbările care pot surveni pe parcursul perioadei de gestiune, de a lua decizii nu doar la finele anului de gestiune și/sau la finele ciclului de producere, ci în orice moment al activității economice a entității.

7. În baza particularităților procesului de producție, la IPM, o influență semnificativă se reflectă asupra organizării și a modului de contabilizare a costurilor de producție, precum și asupra obiectivelor prestabilite prin prezentarea unor căi de soluționare a evenimentelor nefavorabile înregistrate de entitate și modul de acțiune a acesteia pe viitor. În opinia autorului, metodologia de contabilizare a costurilor, existentă la IPM, nu corespunde, totalmente, cerințelor normative și nu satisface complet procesul decizional, de aceea, ea necesită instituirea unor direcții de perfecționare și raționalizare a contabilității de gestiune, precum și a controlului de gestiune în cadrul IPM.

8. Metodele tradiționale de calculație a costului, la produsele mobiliere, nu corespund obiectivității informațiilor utilizate în procesul decizional, deoarece acestea se bazează pe un concept tardiv de prezentare a informației cu privire la calculația costului, potrivit căruia acesta se calculează după finalizarea procesului de producție. Analiza strategiilor de dezvoltare a IPM necesită aplicarea metodelor evaluate de calculație a costului de producție și astfel, metoda standard-cost recomandată promovează ideea calculării, cu anticipație, a costurilor de producție, efectuării analizei și eficientizării controlului de gestiune.

2. ASPECTE METODICE ȘI APLICATIVE PRIVIND CONTABILITATEA DE GESTIUNE ȘI CALCULAȚIA COSTULUI DE PRODUCȚIE

2.1. Considerații privind organizarea contabilității costurilor de producție

Una din principalele condiții privind organizarea eficientă a contabilității de gestiune o reprezintă gestionarea internă, care presupune nu doar independența și acordarea drepturilor gestionarilor de a lua decizii manageriale, dar și atribuirea unor responsabilități acestora cu privire la efectele ce pot apărea în urma deciziilor luate. Astfel, cresc rolul și importanța contabilității de gestiune, deoarece informația prezentată trebuie să permită managerilor, concomitent, să verifice calitatea și să evalueze rezultatele activității entității pe subdiviziuni.

Organizarea contabilității și calculul costului produselor mobiliere necesită soluționarea problemelor, care, în opinia noastră, se referă la:

- segmentarea entității pe centre de responsabilitate și stabilirea locurilor de apariție a costurilor;
- utilizarea unei metodologii uniforme de codificare a centrelor de responsabilitate și a locurilor de apariție a costurilor;
- folosirea unei metodologii uniforme de codificare a elementelor și articolelor de costuri;
- tratamentul contabil al costurilor pe centre de responsabilitate și pe locuri de apariție a costurilor;
- evaluarea producției în curs de execuție la finele perioadei de gestiune.

Orientarea și dirijarea proceselor economice către un scop presupun măsuri permanente privind perfecționarea mecanismelor de conducere și funcționare ale entităților.

Contabilitatea de gestiune, având principala preocupare de alocare exactă a costurilor de producție, implică cunoașterea *centrelor de responsabilitate*. Sistemul contabil aplicat fiecărei entități depinde de obiectivele stabilite și cerințele (atât operative cât și strategice) de informații ale managementului. Ca urmare, evidența sistematică pe centre de responsabilitate reprezintă înregistrarea, reflectarea, acumularea, analiza și furnizarea informației privind costurile, rezultatele centrului de responsabilitate și oferă posibilitatea de a evalua performanța subsistemelor.

În scopul evaluării performanțelor entității, apare necesitatea de a defini clar zonele de responsabilitate managerială. Astfel, în literatura de specialitate, sunt cunoscute patru tipuri de centre de responsabilitate, și anume: centre de cost (înregistrează și alocă costurile), centre de venit

(înregistrează veniturile), centre de profit (găsește cele mai bune corelații dintre costuri și vânzări), centre de investiții (combină profiturile cu investițiile în urma cărora va crește profitul viitor).

Centrul de responsabilitate reprezintă o diviziune a entității care se caracterizează prin anumite trăsături specifice:

- este plasat sub autoritatea unui responsabil;
- exercită una sau mai multe misiuni cu obiective cantitative și valorice;
- dispune de un ansamblu de resurse necesare pentru atingerea obiectivelor;
- are o anumită autonomie relativă în cadrul bugetului de resurse.

Fiind considerate parte integrantă a sistemului de evidență a entității, centrele de responsabilitate, ca și orice alt sistem, au „intrare” și „ieșire” [39, p.121].

„Intrarea” se caracterizează prin materiile prime, materiale, semifabricate, salariile calculate și alte servicii necesare centrului de responsabilitate; iar, în calitate de „ieșire”, vor servi produsele (serviciile) care se transmit spre alt centru de responsabilitate sau se realizează aparte.

Evidența costurilor la intrare și la ieșire implică răspunsul la întrebarea: unde și ce resurse s-au utilizat pe subactivități economice sau subdiviziuni, într-o anumită perioadă de timp. În prezent, la IPM, evidența costurilor nu permite exercitarea controlului asupra eficienței consumului de resurse pe secții (subdiviziuni) în parte. Având în vedere acest fapt, una din direcțiile principale de raționalizare a contabilității de gestiune o considerăm constatarea locurilor de apariție a costurilor și centrelor de responsabilitate.

Din punct de vedere al conducerii, segmentarea pe centre de responsabilitate necesită determinarea situațiilor specifice și găsirea răspunsului la următoarele cerințe de bază:

- centrele de responsabilitate trebuie corelate cu sfera productivă și organizațională a entității;
- în fruntea fiecărui centru de responsabilitate, se cere numită o persoană responsabilă în calitate de manager;
- în fiecare centru de responsabilitate, se impune stabilirea unui indicator de măsurare a volumului activității și să fie determinată baza de repartizare a costurilor;
- pentru fiecare centru de responsabilitate, trebuie elaborate formulare de rapoarte manageriale interne;
- managerii centrelor de responsabilitate trebuie să participe la analiza datelor privind perioadele precedente și la elaborarea bugetelor pentru perioadele viitoare.

Divizarea pe centre de responsabilitate, în cadrul entităților de producere, depinde, în mare măsură, de: specificul ramurii, organizarea procesului tehnologic, metodele de prelucrare a materialelor, componentele produselor finite, nivelul de înzestrare cu echipament tehnic etc.

Pentru stabilirea centrelor de responsabilitate și a locurilor de apariție a costurilor la IPM, vom lua ca bază doi factori:

1) *sfera productivă*, datorită căreia, în calitate de locuri de apariție a costurilor, pot fi evidențiate: producerea, deservirea procesului de producție, distribuirea produselor, gestionarea subdiviziunilor entității și a entității în ansamblu.

Toate subdiviziunile menționate, sunt interconexate între ele și, în cadrul unei entități, nu pot exista una fără alta. Însă, fiecare din ele are condițiile sale proprii de acumulare a costurilor.

2) *structura organizațională*, potrivit căreia entitățile producătoare de mobilă, au o structură liniară și funcțională a procesului de producere destul de complexă, iar enumerarea locurilor de apariție a costurilor necesită o detaliere concretă.

În baza factorilor prezentați, se pot fixa unele cerințe, care constituie o bază de diferențiere a costurilor pe locuri de apariție și centre de responsabilitate cu scopul de a efectua un control oportun și a gestiona eficient activitatea. Astfel, evidențiem următoarele cerințe:

- stabilirea persoanei responsabile pentru fiecare centru de responsabilitate;
- prezentarea cât mai detaliată a informației ce ține de costuri pe locuri de apariție și centre de responsabilitate;
- acumularea costurilor legate de activitatea fiecărui centru de responsabilitate și locurile de apariție a costurilor;
- formarea unui sistem informațional în baza unor indicatori ai activității centrelor de responsabilitate;
- codificarea centrelor de responsabilitate și stabilirea cifrurilor (codurilor) speciale, care asigură un nivel înalt de folosire a informației în sistemul de control și gestiune a costurilor și/sau cheltuielilor și impune automatizarea sistemului dat;
- documentarea, care permite, la timp și operativ, obținerea indicatorilor necesari pentru elaborarea unor rapoarte manageriale importante.

În baza acestor cerințe și, totodată, luând în considerare particularitățile IPM, autorul propune o structurare a centrelor de responsabilitate și a locurilor de apariție a costurilor, care, după părerea sa, poate servi ca obiecte ale rapoartelor manageriale la entitățile de producere a mobilei. Divizarea activităților, în cadrul IPM, pe centre de responsabilitate, este prezentată în anexa 10. Structura propusă nu este universală și poate fi modificată pornind de la sarcinile de bază ale entității [6, p.326].

Structura detaliată a centrului de responsabilitate „Producere” la SRL „Viomobcom” este prezentată în figura 2.1.

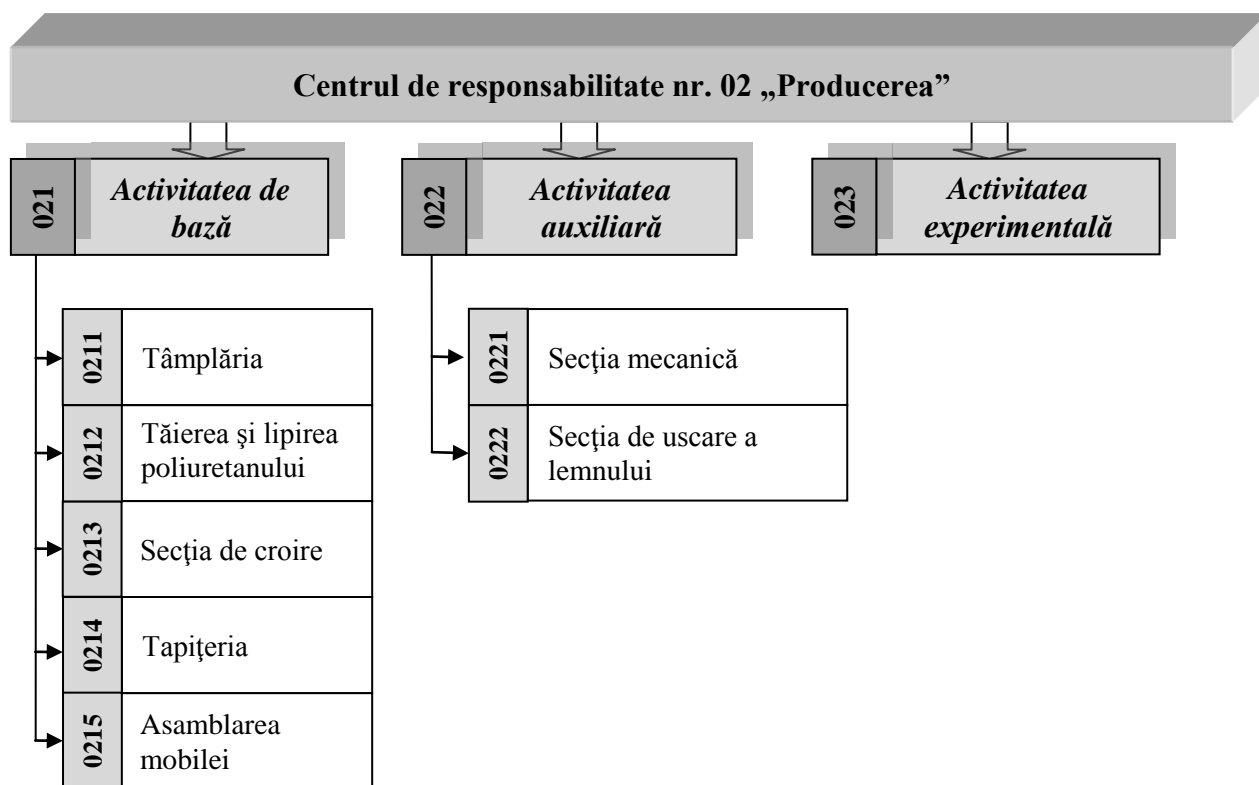


Fig. 2.1. Structura centrului de responsabilitate „Producerea”
Sursa: elaborat de autor în baza datelor SRL „Viomobcom”

Structurarea contabilității IPM, pe centre de responsabilitate, participă la monitorizarea costurilor pe subdiviziuni; evaluează contribuția fiecărui centru în parte; permite luarea deciziilor manageriale; sporește conștientizarea impactului asupra costurilor acțiunilor întreprinse; servesc ca fundament la elaborarea bugetelor; prezintă diferite niveluri ierarhice ale persoanelor responsabile etc.

Contabilitatea costurilor, pe centre de responsabilitate, în practică, se confruntă cu o serie de probleme. Condiția de reducere a complexității, pe centre de responsabilitate și locuri de apariție a costurilor la IPM, constă în utilizarea unei metodologii uniforme de codificare. Codificarea, conform afirmațiilor savantului Bugaian L., „este un sistem de simboluri care urmează să fie aplicat la un set clasificat de obiecte pentru a asigura facilități la înregistrarea, prelucrarea și analiza informației despre obiectele în cauză [39, p.129]”.

Pentru codificarea informației furnizate de contabilitate, în literatura de specialitate, sunt recomandate un șir de cerințe. Codurile trebuie să fie: unice, transparente, distincte, consistente, uniforme, exhaustive, semnificative, mnemonice. Codificarea centrelor de responsabilitate și a locurilor de apariție a costurilor, în cadrul IPM, este prezentată, în tabelul 2.1. elaborate în baza

anexei 10 și figurii 2.1. Clasificarea dată este recomandată pentru a fi folosită în sistemul de conturi și servește drept scop de integrare a contabilității financiare cu cea de gestiune.

Tabelul 2.1. Clasificarea și codificarea centrelor de responsabilitate și a locurilor de apariție a costurilor

Codul centrului de responsabilitate	Locul de apariție a costurilor	
01. Centrul de responsabilitate „Aprovizionare”		
011	<i>Secția de aprovizionare</i>	
012	<i>Depozitul de materie primă</i>	
02. Centrul de responsabilitate „Producere”		
021	<i>Activitatea de bază</i>	
	0211	Tâmplăria
	0212	Secția de tăiere și lipire a poliuretanului
	0213	Secția de croitorie
	0214	Tapiteria
	0215	Asamblarea mobilei
022	<i>Activitatea auxiliară</i>	
	0221	Secția mecanică
	0222	Secția de uscare a lemnului
023	<i>Producere experimentală</i>	
03. Centrul de responsabilitate „Întreținere”		
031	<i>Secția de reparație</i>	
032	<i>Secția energetică</i>	
033	<i>Secția de transport</i>	
04. Centrul de responsabilitate „Distribuire”		
041	<i>Secția marketing</i>	
042	<i>Depozitul de produse finite</i>	
05. Centrul de responsabilitate „Gestiune”		
051	<i>Contabilitatea</i>	
052	<i>Sectorul administrativ</i>	
053	<i>Paza</i>	

Sursa: elaborat de autor în baza entității SRL „Viomobcom”

O altă etapă, destul de importantă, a contabilității costurilor pe centre de responsabilitate și pe locuri de apariție, o constituie stabilirea unui nomenclator unic pentru elemente și articole de costuri prezentate în tabelul 2.2. Astfel, sistemul propus de evidență a costurilor admite localizarea costurilor, pe centre de responsabilitate și pe locuri de apariție a acestora, fapt ce le permite IPM să ia unele decizii manageriale adecvate în baza datelor înregistrate.

Structurarea informației analitice, în cadrul centrelor de responsabilitate și locurilor de apariție a costurilor, se efectuează astfel, încât acestea să dezvăluie informația utilă în baza căreia se pot lua decizii manageriale. În acest context, susținem afirmațiile prezentate de economista Zaporozjan V. [142, p.95] cu privire la structura contului de evidență a costurilor. Prin urmare, la IPM, în mod schematic, evidența analitică a costurilor este prezentată în tabelul 2.3.

Tabelul 2.2. Clasificarea elementelor și articolelor de costuri

Codul	Elementele și articolele de costuri de producere	
1. Costuri materiale directe		
	110	Materiale de bază (PTA, PFL, PAL, stofă)
	120	Materiale auxiliare (dizolvant, clei PVA, lac pentru mobilă, baițuri, etc.)
	130	Instrumente și accesorii (mecanisme de extindere)
	140	Furnitură (șuruburi, scoabe, lacăte, mânere)
	150	Alte costuri de materiale
2. Costuri cu personalul directe		
	210	Salariul muncitorilor de bază
	220	Contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii
	230	Primele de asigurare obligatorie de asistență medicală
	240	Alte costuri privind personalul
3. Costuri indirecte de producție		
	310	Costuri de întreținere a secției de producție
	320	Costuri generale ale secției de producție

Sursa: elaborat de autor în baza datelor SRL „Viomobcom”

Consecutivitatea codurilor este determinată de funcțiile și obiectivele de bază ale contabilității de gestiune, și anume de controlul costurilor și luarea deciziilor. Din aceste considerente, este important de plasat codul produsului fabricat, apoi locul detaliat de apariție a costurilor unde se acumulează toate costurile suportate la fabricarea acestuia.

Tabelul 2.3. Niveluri ierarhice de evidență a costurilor

Niveluri ierarhice	Simbolul contului analitic	Denumirea contului analitic
I. Centrul de responsabilitate	01.	CR Aprovizionare
	02.	CR Producere
II. Locurile generale de apariție a costurilor	02.1.	Activitate de bază
	02.2.	Activitate auxiliară
III. Locurile detaliate de apariție a costurilor	02.1.1.	Secția Tâmplărie
	02.1.2.	Secția de tăiere și lipire a poliuretanului
	02.1.3.	Secția de croire
IV. Elementele de costuri	02.1.1.110.	CDM: Materiale de bază
	02.1.1.210.	CDS: Salariul muncitorilor de bază
	02.1.1.310.	CIP: Costuri de întreținere a secției Tâmplărie
V. Articolele de costuri	02.1.1.111.	Consum PTA
	02.1.1.141.	Consum șuruburi
	02.1.1.211.	Calculul salariului tâmplarilor
	02.1.1.311.	Reparația curentă a mașinii de frezare

Sursa: elaborat de autor

Pentru administrarea costurilor, savantul Bugaian L. propune registre de operații generale (Nr. 100), de producție (Nr. 810-883) și alte registre (Nr. 800, 900, 999) [39, p. 153].

În viziunea noastră, la IPM, Registrul de producție trebuie să cuprindă tratamentul contabil al costurilor apărute pe centre de responsabilitate și pe locuri de apariție. În cadrul „Adamas-PF” SRL, la fabricarea dulapului-cupeu, model #2 cu dimensiunile 2300x1400x600, Registrul de producție este prezentat în tabelul 2.4.

Tabelul 2.4. Calculația costului de producere a dulapului-cupeu model #2 (extras)

Nr. crt.	Conținutul operației economice	Suma, lei	Corespondența conturilor			
			Debit		Credit	
			Cont sintetic	Cont analitic	Cont sintetic	Cont analitic
1.	<i>Total costuri de materiale, din care:</i>	<i>1251,15</i>	-	-	-	-
	Transmiterea PAL din depozitul de materie primă în secția „Tâmplărie”	1012,32	811	0211113	211	012113
	Transmiterea șuruburilor din depozitul de materie primă în secția „Asamblare”	87,57	811	0215142	211	012142

2.	<i>Total costuri cu personalul, din care:</i>	<i>434,69</i>	-	-	-	-
	Calculul salariului muncitorilor din secția „Tâmplărie”	78,0	811	0211211	531	211
	Calculul contribuțiilor de asigurări sociale din salariile muncitorilor din secția „Tâmplărie”	11,94	811	0211221	5331	221
	Calculul primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală a muncitorilor din secția „Tâmplărie”	3,12	811	0211231	5332	231
	Calculul salariului muncitorilor din secția „Asamblare”	123,0	811	0215215	531	215
	Calculul contribuțiilor de asigurări sociale din salariile muncitorilor din secția „Asamblare”	28,29	811	0215225	5331	225
	Calculul primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală a muncitorilor din secția „Asamblare”	4,92	811	0215235	5332	235

.3.	<i>Total costuri indirecte de producție, din care:</i>	<i>195,0</i>	-	-	-	-
	Costuri de întreținere și funcționare a utilajului de producere	68,0	821	021311	124, 211, 521,...	311
	Costuri generale ale secției de producere	127,0	821	021312	124, 531, 533,...	312
4.	<i>Repartizarea costurilor indirecte de producție în costul produselor</i>	<i>195,0</i>	<i>811</i>	<i>021</i>	<i>821</i>	<i>021</i>
5.	<i>Costul efectiv al dulapului-cupeu #2</i>	<i>1880,84</i>	<i>216</i>	<i>042</i>	<i>811</i>	<i>021</i>

Sursa: elaborat de autor în baza datelor prezentate de SRL „Adamas-PF”

În baza celor prezentate, informația privind costurile este localizată pe centre de responsabilitate și pe locuri de apariție a lor și această metodă poate servi ca bază în cadrul sistemului contabil la IPM.

Contabilitatea costurilor de producere pe centre de responsabilitate constituie o bază informațională detaliată atât pentru analiza gestionară a entității, cât și pentru parametrii tehnico-economici de producere a anumitor modele (tipuri) de produse. Astfel, organizarea contabilității pe centre de responsabilitate permite concretizarea resurselor (financiare, materiale și/sau umane) utilizate și nivelul costurilor la orice etapă de producere.

Datele prezentate de SA „Stejaur”, la fabricarea unui produs-fotoliu „Mandy”, permit cunoașterea componenței costurilor materiale directe, costurilor cu personalul directe, precum și costurilor indirecte de producție la producerea unui produs (anexa 11), precum și structura acestora în costul produsului fabricat fiind prezentată în figura 2.2.

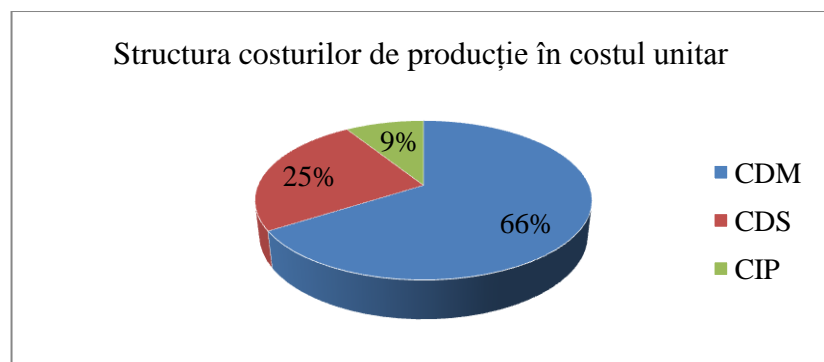


Fig. 2.2. Componența și structura costurilor de producție aferente produsului Fotoliul „Mandy”

Sursa: elaborat de autor în baza datelor SA „Stejaur”

Calculul costurilor directe de materiale și cu personalul, la entitatea respectivă, se efectuează în baza metodei normative, prin prestabilirea normelor de consum pe fiecare tip sau model de produs în parte. În baza datelor prezentate de SA „Stejaur”, determinarea costului de producție pentru produsul Fotoliul „Mandy” poate fi făcută prin utilizarea unei metode moderne de calculație a costului de producție, și anume, recomandăm aplicarea metodei standard-cost. În esență, această metodă renunță la calcularea costului de producție după finalizarea procesului de fabricație, promovând ideea calculării cu anticipație a costurilor produselor fabricate. Această problemă va fi soluționată în subcapitolul 2.2 al acestei lucrări.

După cum s-a menționat în subcapitolul 1.1, una din principalele probleme, în cadrul serviciului contabilitate, cu care se confruntă IPM la finele perioadei de gestiune, o reprezintă evaluarea producției în curs de execuție (în continuare PCE).

În baza SNC „Stocuri”, pct.6, producția în curs de execuție cuprinde bunuri care nu au trecut toate stadiile de prelucrare prevăzute de procesul tehnologic, precum și produsele nesupuse probelor tehnice și recepției sau necompletate în întregime, precum și costurile aferente serviciilor și lucrărilor în curs de execuție [118, p.107]. Conform pct. 20 din SNC „Stocuri” PCE se determină prin inventarierea producției neterminate la finele perioadei, prin metode tehnice de constatare a gradului de finalizare sau a stadiului de efectuare a operațiilor tehnologice și evaluarea acestora la costul efectiv [118, p.109].

În practica IPM, actualmente, la finele perioadei de gestiune, nu se evaluează producția în curs de execuție [11, p.296]. Valoarea acestora fiind inclusă în costul produselor fabricate în

perioada de gestiune sau recunoscută sub formă de materii prime și materiale. De regulă, la finele perioadei de gestiune, rămâne producție neterminată, care urmează a fi transferată la costurile perioadei de gestiune următoare, ca producție în curs de execuție. Valoarea producției în curs de execuție înregistrată, în mod eronat, în bilanț (în calitate de materii prime și materiale și/sau de produse finite), modifică structura reală a stocurilor entității și încalcă cerința calitativă privind credibilitatea informației prezentate de contabilitate.

Conform cerințelor naționale și practicilor internaționale, costul produselor fabricate se determină prin următoarea relație de calcul:

$$\text{Costul PF} = \text{PCE la începutul lunii} + \text{Costurile efective lunare} - \text{PCE la sfârșitul lunii} - \text{Costurile aferente producției rebutate și a deșeurilor recuperabile} \quad (2.1)$$

Pentru evaluarea PCE se pune problema determinării și separării din totalul costurilor de producție a celor aferente producției în curs de execuție. În continuare, vom analiza câteva metode de evaluare a PCE argumentându-le și menționând-o pe cea mai justă pentru IPM. Entitatea trebuie, de sine stătător, să opteze pentru metoda de evaluare a costurilor aferente producției în curs de execuție, stipulând aceasta în Politicile contabile.

Metoda 1. Evaluarea PCE *la cost efectiv de producție (metoda directă)* se determină prin inventariere și stabilește starea producției nefinalizate în baza căreia se pot calcula doi indicatori de producție: volumul și costurile directe de producție, conform procesului tehnologic. Acești indicatori trebuie să asigure, la rândul lor, documentarea și controlul costurilor materiale directe și costurilor cu personalul directe pe centre de responsabilitate și pe locuri de apariție a acestora.

Considerăm că determinarea PCE, după această metodă, este dificil de stabilit, deoarece necesită un volum mare de lucru și nu întotdeauna reflectă cu exactitate, în mod efectiv, nivelul costurilor aferente producției în curs de execuție, deoarece gradul de finalizare diferă de la o perioadă la alta.

Metoda 2. Modul de evaluare a PCE *la cost normativ (metoda indirectă)* prevede aplicarea costului unitar (planificat, normativ) al producției neterminate, calculat de către secția de planificare sau contabilitate. Totodată, trebuie să se ia în considerare abaterile de la producția în curs de execuție, conform costurilor normate (standarde) și a celor înregistrate efectiv în contul 811 „Activități de bază”. De aceea, este necesar ca, permanent, să fie corectată PCE, conform abaterilor obținute dintre costurile prestabilite și cele efective.

La IPM, lipsește sistemul de stabilire a normelor fixe și flexibile, ceea ce complică sau împiedică utilizarea acestei metode de evaluare a producției în curs de execuție.

Metoda 3. Evaluarea PCE în baza: 1) *costurilor directe de producție (CDP)* sau 2) *costurilor directe de materiale (CDM)*, prevede că în costul PCE să fie incluse costurile de materiale sub formă de materie primă, materiale de bază și auxiliare, semifabricate etc., care nu sunt incluse în costul produselor fabricate, ci prezentate ca PCE. Astfel, apare necesitatea ca evidența costurilor materiale directe să fie ținută într-un cont analitic separat. Această cerință va permite repartizarea la sfârșitul perioadei de gestiune a CDM, în funcție de volumul produselor fabricate și al producției în curs de execuție. Metoda în cauză nu prevede includerea CDS, facilitând astfel modul de evaluare a producției în curs de execuție.

Pentru a aduce o claritate a celor menționate mai sus, prezentăm un exemplu de calcul al costului producției în curs de execuție, în cazul în care se cunosc cu exactitate costurile directe de producție. Ca reper vor servi informațiile referitoare la producția în curs de execuție ce ține de fabricarea fotoliilor „Mandy”, în cadrul SA „Stejaur”, pentru luna februarie 2014 (tabelul 2.5).

Tabelul 2.5. Date inițiale privind evaluarea producției în curs de execuție aferentă fotoliilor „Mandy” în luna februarie 2014

Indicatorii	Produse, un	Valoarea, lei
1. Producția în curs de execuție la începutul lunii februarie		
1.1. Producția în curs de execuție	9	x
1.2. Costurile totale incluse în producția în curs de execuție, din care: costuri directe	x x	14850 7090
2. Produse lansate în procesul de producție în luna februarie		
2.1. Produsele lansate în procesul de producție	36	x
2.2. Costurile totale de producere, din care: costuri directe	x x	56160 26885
3. Produsele finite la sfârșitul lunii februarie		
3.1. Produsele finite în luna noiembrie	34	x
3.2. Costul produselor finite primite la depozit, din care: costuri directe	x x	34920 24810

Sursa: elaborat de autor în baza informațiilor prezentate de SA „Stejaur”

În baza datelor prezentate în tabelul 2.5, indicatorul cantitativ al PCE se va determina prin următoarea relație:

$$\text{Nr. PCE la sf. lunii} = \text{Nr. PCE la încep. lunii} + \text{Nr. de produse lansate pe parcursul lunii} - \text{Nr. PCE la sf. lunii} \quad (2.2)$$

Deci, conform relației de calcul (2.2), la sfârșitul lunii februarie, obținem 11 produse (fotolii) neterminate [9+36–34].

Analogic, vom determina suma CDP aferente PCE la sfârșitul lunii, prin relația:

$$\text{CDP ale PCE la sf. lunii} = \text{CDP ale PCE la încep. lunii} + \text{CDP ale produselor lansate} - \text{CDP ale PF la sf. lunii} \quad (2.3)$$

În baza calculului efectuat conform relației de calcul (2.3), costurile directe de producție aferente PCE constituie 9165 lei [7090+26885–24810].

Conform calculului, costurile directe de producție aferente PCE, pentru cele 11 fotolii „Mandy” înregistrate ca produse în curs de execuție la sfârșitul lunii februarie 2014 la SA „Stejaur” constituie 9165 lei.

În situația, în care, entitatea nu dispune de date privind costurile directe de producție, aceasta poate determina costul PCE prin diferite procedee de calcul.

În tabelul 2.6, este determinată valoarea costurilor directe de producție a produselor finite, în mărime de 25670 lei.

Tabelul 2.6. Costurile directe de producție a fotoliilor „Mandy” determinate după costurile totale ale produselor

Indicatorii	Produse, un	Valoarea, lei
1. Producția în curs de execuție la începutul lunii februarie		
1.1. Producția în curs de execuție	9	x
1.2. Costurile totale incluse în producția în curs de execuție, din care: costuri directe	x x	14850 7090
2. Produse lansate în procesul de producție în luna februarie		
2.1. Produsele lansate în procesul de producție	36	x
2.2. Costurile totale de producere, din care: costuri directe	x x	56160 26885
3. Produsele finite la sfârșitul lunii februarie		
3.1. Produsele finite în luna noiembrie	34	x
3.2. Costul produselor finite primite la depozit, din care: costuri directe	x x	34920 25670

Sursa: elaborat de autor în baza informațiilor prezentate de SA „Stejaur”

Valoarea costurilor directe inclusă în produsele finite la sfârșitul perioadei analizate s-a determinat după următorul algoritm:

1) calculul costurilor directe de producție aferente unui fotoliu „Mandy” prin relația:

$$\text{CDP ale unui produs} = \frac{\text{CDP ale PCE la încep. lunii} + \text{CDP pe parcursul lunii}}{\text{Nr. de PCE la încep. lunii} + \text{Nr. de produse lansate în producție}} \quad (2.4)$$

Suma costurilor directe de producție aferente unui produs calculate în baza relației (2.4) este în mărime de 755 lei [(7090+26885)/(9+36)].

2) determinarea sumei costurilor directe de producție aferente fotoliilor „Mandy” se calculează conform relației:

$$\text{CDP ale PF} = \text{CDP ale unui produs} \times \text{Nr. de PF la lunii} \quad (2.5)$$

Costurile directe aferente produselor finite, în perioada menționată, constituie o valoare de 25670 lei [755x34].

3) valoarea costurilor directe de producție, aferente producției în curs de execuție la sfârșitul lunii, poate fi determinată printr-una din două variante:

Varianta 1 – bazată pe indicatorii fizici, potrivit căreia costurile directe de producție se repartizează proporțional numărului de produse neterminate la sfârșitul perioadei de gestiune în numărul total al produselor finite din perioada dată.

Calculul costurilor directe ale PCE în baza CDP obținute pentru fabricarea unui produs, prin următoarea relație de calcul:

$$\text{CDP ale PCE la sf. lunii} = \text{CDP ale unui produs} \times \text{Nr. de PCE la sf. lunii} \quad (2.6)$$

În baza acestei relații, obținem costuri directe de producție, care se referă la producția în curs de execuție a fotoliilor „Mandy” considerate nefinalizate în luna februarie 2014, de „Stejaur” SA în valoare de 8305 lei [755x11]; sau

Varianta 2 – în baza costului produselor finite, datorită căreia costurile directe de producție se repartizează proporțional volumului produselor neterminate, în perioada de gestiune, în volumul total al produselor înregistrate în această perioadă.

Astfel, CDP ale PCE la finele perioadei de gestiune se determină prin relația:

$$\text{CDP ale PCE la sf. lunii} = \text{CDP aferente la încep. lunii} + \text{CDP ale produselor lansate} - \text{CDP ale PF} \quad (2.7)$$

Conform modului de calcul prezentat în relația de calcul (2.7), obținem costuri directe de producție aferente producției în curs de execuție la finele lunii în mărime de 8305 lei [7090+26855–25670].

Deci, conform ambelor variante, pentru cele 11 fotolii „Mandy”, înregistrate ca produse neterminate la sfârșitul lunii februarie 2014 la SA „Stejaur”, costurile PCE determinate constituie 8305 lei.

O astfel de repartizare a CDP poate fi folosită doar în cazurile în care se pot determina indicatorii cantitativi, și, conform căreia costurile directe vor deveni comparabile. Luând în considerare că, într-o secție de producere, se fabrică mai multe tipuri de produse, la un moment dat, se poate stabili o eroare de calcul al costurilor directe și, astfel, varianta dată e dificilă de a fi utilizată în practică.

În cazul dat, se poate utiliza varianta a doua de repartizare a CDP aferente PCE bazată pe costul produsului finit. Astfel, entitatea va evalua produsele, printr-una din următoarele forme:

- conform valorii contractuale încheiate între părți (cea mai frecventă);
- în baza costului de producție a produsului;
- în baza costurilor directe de producție referitoare la fiecare produs în parte etc.

La IPM, valoarea contractuală se determină în momentul încheierii contractului și semnarea acestuia de către ambele părți, și nu este supus modificărilor, decât situațiilor prevăzute

de contract. Datele necesare pentru determinarea PCE la finele perioadei de gestiune, bazat pe procedeu de calcul a valorii contractuale a produselor, este redat în tabelul 2.7.

Tabelul 2.7. Determinarea producției în curs de execuție a fotoliilor „Mandy” în baza valorii contractuale a produselor

Indicatorii	Produse, un	Valoarea, lei
1. Producția în curs de execuție la începutul lunii februarie		
1.1. Producția în curs de execuție	9	x
1.2. Costurile totale incluse în producția în curs de execuție, din care: costuri directe	x x	14850 7090
1.3. Valoarea contractuală a produselor neterminate	x	22616
2. Produse lansate în procesul de producție în luna februarie		
2.1. Produsele lansate în procesul de producție	36	x
2.2. Costurile totale de producere, din care: costuri directe	x x	56160 26885
2.3. Valoarea contractuală a produselor lansate în producere	x	95494
3. Produsele finite la sfârșitul lunii februarie		
3.1. Produsele finite în luna noiembrie	34	x
3.2. Costul produselor finite primite la depozit, din care: costuri directe	x x	34920 24810
3.3. Valoarea contractuală a produselor neterminate	x	22265

Sursa: elaborat de autor în baza informațiilor prezentate de SA „Stejaur”

Producția în curs de execuție la sfârșitul lunii februarie 2014, în baza valorii contractuale încheiate între părți, se va calcula după următorul algoritm:

- 1) determinarea mărimii procentuale a comenzilor nefinalizate înregistrate la sfârșitul lunii, conform relației:

$$\% \text{ PCE la sf. lunii} = \frac{\text{Valoarea contractuală a PCE la sf. lunii}}{\text{Valoarea PCE la încep. lunii} + \text{Valoarea PF}} \times 100 \% \quad (2.8)$$

În baza relației de calcul (2.8), mărimea procentuală a produselor neterminate înregistrate la sfârșitul lunii februarie, va constitui 18,85 % [(22265/(22616+95494))100%].

- 2) suma costurilor directe de producție, aferente producției în curs de execuție, pentru produsele nefinalizate, se determină conform formulei de calcul:

$$\text{CDP ale PCE la sf. lunii} = \left[\text{CDP ale PCE la încep. lunii} + \text{CDP ale produselor lansate} \right] \times \% \text{ PCE la sf. lunii} \quad (2.9)$$

Conform acestui calcul, obținem costuri directe de producție aferente producției în curs de execuție a celor 11 fotolii neterminate, la finele lunii februarie 2014, în mărime totală de 6404 lei [(7090+26885)x18,85%].

Pentru a sintetiza calculele efectuate, propunem acumularea costurilor PCE determinată după diferite procedee de calcul în tabelul 2.8. Ca rezultat al calculelor efectuate în tabelul 2.8, autorul recomandă pentru IPM, evaluarea PCE în baza *costurilor directe de producție*, deoarece

o consideră ca o metodă eficientă, care asigură evidența costurilor directe materiale pe fiecare produs în parte și costurile directe cu personalul determinate pe operații tehnologice. Aceasta este compatibilă pentru IPM din țară, deoarece asigură respectarea următoarelor prevederi:

- evidența costurilor pe fiecare produs în parte;
- determinarea CDP pe fiecare lot de produse;
- valoarea contractuală a produselor.

Tabelul 2.8. Analiza comparativă a costului PCE

Indicatorul	Formarea costului PCE bazat pe:		
	Costurile directe de producție	Costurile totale de producție	Valoarea contractuală a produselor
Producția în curs de execuție, lei	9165,0	8305,0	6404,0

Sursa: elaborat de autor în baza SA „Stejaur”

Din analiza acestor metode se desprinde concluzia, că entitățile producătoare de mobilă au posibilitatea de a-și alege procedeul optim de evaluare a producției în curs de execuție ținând cont de influența acesteia asupra rezultatelor obținute. Metoda de determinare a PCE e necesar de menționat în Politicile contabile a entității.

În general, evaluarea producției în curs de execuție depinde de specificul activității din fiecare entitate și de calitatea sistemului informațional.

Neînregistrarea costului producției în curs de execuție, la finele perioadei de gestiune, în cadrul IPM, tinde spre denaturarea bazei impozabile de calcul al impozitului pe venit, și totodată, încalcă cerința calitativă privind credibilitatea informației prezentate de contabilitate.

2.2. Perfecționarea calculației costului de producție a mobilei în baza metodei standard-cost

Condițiile actuale ale economiei de piață impun entităților rezistență concurenței prin eforturi enorme de diminuare a costurilor. Din aceste considerente, metodele tradiționale utilizate în IPM nu satisfac toate necesitățile de control și conducere profitabilă. Acestea sunt mai mult metode de stabilire a costurilor și mai puțin metode de conducere și analiză pe baza cărora să se poată lua decizii.

Una din sarcinile principale ale contabilității de gestiune constă în pregătirea informațiilor necesare privind costurile de producție pentru adoptarea deciziilor manageriale și prezentarea acestora la dispoziția conducerii entității. Pornind de la furnizarea datelor necesare în procesul de bugetare (planificare), până la evaluarea performanțelor pe centre de responsabilitate (pe tipuri de activități), costurilor li se atribuie un rol fundamental.

În acest context, considerăm că este importantă investigarea următoarelor aspecte problematice ale costului, dintre care cele mai importante se referă la:

- argumentarea metodelor și tehnicilor moderne de calculație a costurilor la produsele mobiliere vis-a-vis de metodele tradiționale;
- accentuarea metodei standard-cost prin orientarea performanței în scopul necesităților decizionale;
- analiza și determinarea cauzelor de apariție a abaterilor CDP și CIP de la costurile-standard;
- determinarea costului efectiv de producție în baza metodei standard-cost.

Problema de bază, cu care se confruntă entitățile producătoare de mobilă în privința calculației costului, ține de utilizarea unor metode depășite în timp, care stopează creșterea gradului de responsabilitate al managerilor centrelor de responsabilitate, în obținerea de informații operative cu privire la desfășurarea procesului de producție și la valorificarea lor în deciziile ce se impun pentru o conducere eficientă a centrelor respective și a entității în ansamblu.

Soluționarea acestor deficiențe impun perfecționarea metodelor de calculație a costurilor, ca o consecință a faptului că, în condițiile actuale, eficiența procesului de producție depinde de: operativitatea cu care informațiile ajung la conducere; priceperea cu care conducerea valorifică calitatea informațiilor în adoptarea deciziilor și controlul operativ în scopul asigurării unei analize mai detaliate, determinată de complexitatea proceselor de fabricație ce se desfășoară în cadrul entităților.

Înlăturarea acestor inconveniente se poate realiza prin modernizarea metodelor tradiționale de evidență și calculație a costului de producție, care trebuie să fie mai detaliate, să descompună fenomenele și procesele economice pe elemente componente semnificative și să informeze operativ despre abaterile acestora de la desfășurarea normală.

Totodată, pentru creșterea eficienței, o importanță majoră o prezintă selectarea informației utile activității de conducere, în anumite condiții, momente sau perioade din activitatea entității. Considerăm că o conducere eficientă este de neconceput fără asigurarea unui sistem informațional corespunzător cerințelor producției moderne, care să ofere posibilitatea adoptării unor decizii și măsuri operative, temeinic fundamentate și la momentul oportun.

Aceasta impune aplicarea unor metode moderne de calculație a costului, prin care să prezinte rezultatele activității (costul efectiv), iar informațiile furnizate să nu se refere doar la perioadele trecute, ci să aibă o eficiență invers proporțională cu durata de timp, în care sunt oferite.

Luând în considerare cerințele cu privire la perfecționarea metodelor de calculație a costului, la IPM, este necesară selectarea unei metode de calculație, ce va satisface exigențele conducerii eficiente a entității în condițiile economiei de piață. Studiile au demonstrat că calculația costului de producție, prin metodele tradiționale clasice, nu mai este suficientă, de aceea, considerăm că metoda standard-cost joacă rolul unui instrument de conducere și al unei tehnici de organizare; oferă informații cu privire la costurile de producție cu caracter operativ, previzional și funcțional; arată încadrarea costurilor în liniile bugetate și răspunde necesităților conducerii în vederea luării deciziilor cu privire la eficiența economică.

Metoda standard-cost este un concept din cadrul calculației integrale (totale) a costurilor. Într-un sistem de calculație a costurilor complet integrat, datele privind costurile standard înlocuiesc toate datele privind costurile efective de producție [98, p.1090].

Din aceste considerente, metoda standard-cost este considerată „rapidă” și contribuie la stabilirea costului „normal”, precum și la determinarea abaterilor între costul real și cel prestabilit, acesta din urmă semnalând imperfecțiunile, localizând anomaliile și permite entității în cunoștință de cauză să acționeze pentru eliminarea lor.

În baza argumentelor menționate mai sus, propunem calculația costului de producție la IPM, conform metodei standard-cost, pornind de la ideea calculării costului de producție cu anticipație. Adoptarea unei asemenea metode ar face posibilă reducerea costurilor în faza de proiectare și menținerea lor neschimbată pe durata ciclului de fabricație.

În acest context, organizarea calculației costului prin metoda standard-cost creează un instrument de prim-ordin pentru întreprinderile de producere a mobilei. Metoda standard-cost reprezintă o tehnică menită să ajute managementul în procesul de control al costurilor entității. Ea își propune să elimine pierderile și să crească eficiența activității prin stabilirea unor standarde și formularea unor planuri de cost.

Costul unitar standard al unui produs include următoarele componente:

- costul-standard al materiilor prime directe, determinat prin produsul dintre prețul standard și cantitatea standard a acestora;
- costul-standard al forței de muncă directe, calculat ca produs între numărul standard de ore muncă directă și tariful standard pentru aceasta;
- costul general privind producția standard, format din suma estimărilor costurilor generale variabile și costurilor generale fixe [98, p.1091-1092].

Costul-standard este un sistem, care arată, în detaliu, cât va costa fiecare produs obținut și implică organizarea procedurilor de stabilire, analiză și raportare a abaterilor pentru justificarea deciziilor de corecție și pentru prevenirea unor evenimente neplăcute cu efect asupra eficienței.

Costul-standard este un cost de producție antecalculat, determinat științific, conform condițiilor impuse de procedeele tehnologice folosite pentru obținerea produselor, precum și de structurile organizatorice și funcționale ale entității valabile pe durata luată în calcul la determinarea sa. Astfel, costul efectiv al produselor se determină prin ajustarea costului standard cu suma abaterilor înregistrate.

În viziunea savanților români Tabără N. și Briciu S., sistemele costurilor-standard sunt utilizate pe o scară largă, deoarece acestea oferă informații pentru multiple scopuri, precum:

- o previziune a costurilor viitoare, utilă în procesul decizional;
- o asistență în stabilirea bugetelor și evaluarea performanțelor;
- simplifică sarcina de urmărire a costurilor produselor [126, p.75].

În baza scopurilor enumerate, profesorul român Briciu S. [31, p.52] și savantul german Winkelmann [113, p.24] propun mai multe etape de parcurgere a metodei standard-cost, care, în viziunea noastră, sunt prezentate în figura 2.3.

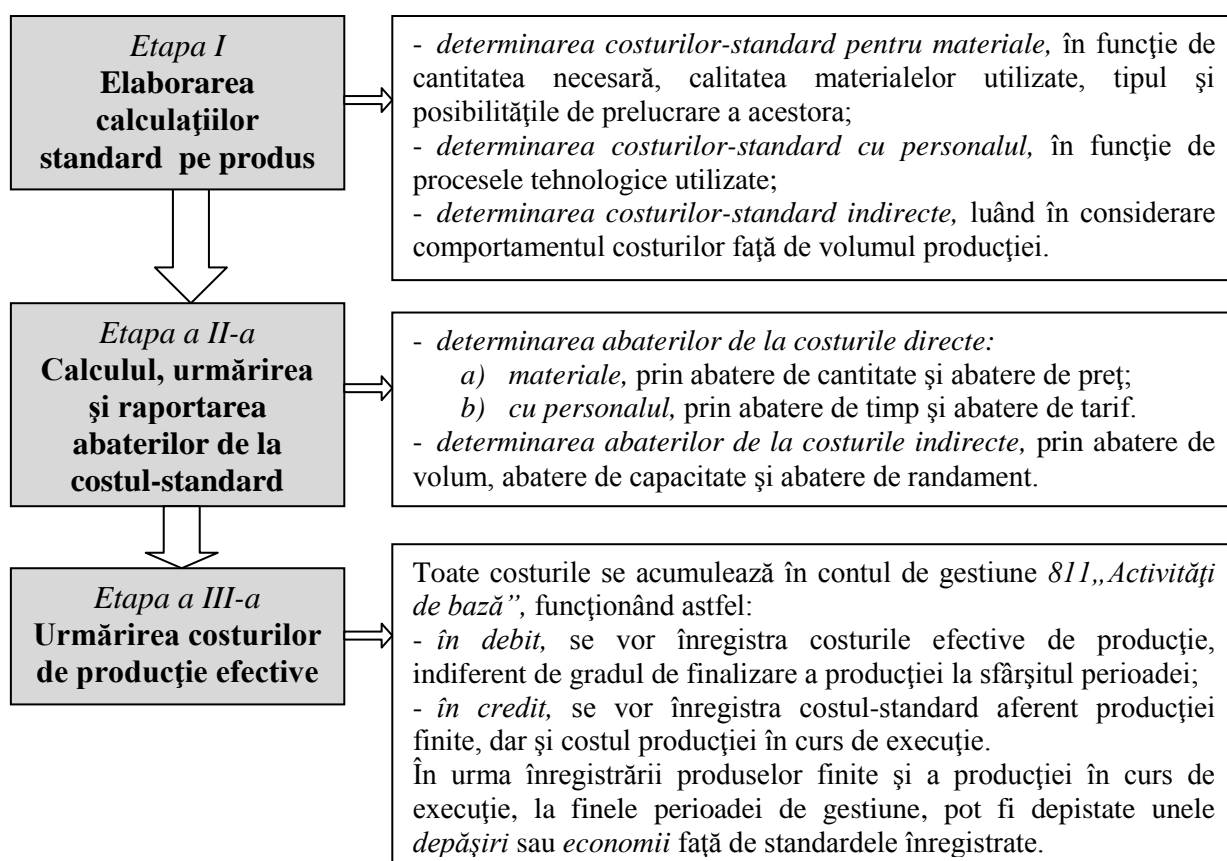


Fig. 2.3. Etapele de parcurgere a metodei standard-cost

Stabilirea standardelor necesare întocmirii calculațiilor standard de produs este o operațiune laborioasă cuprinzând întreaga activitate a întreprinderii.

Calculația costului prin metoda standard-cost are următoarele obiective:

- de a stabili un cost-standard bine fundamentat, riguros științific și documentat;

- de a urmări obiectiv abaterile de la costurile normate, cu care să se coreleze costul standard și să se obțină, astfel, costul efectiv al unui obiect de calculație;
- de a analiza abaterile și de a stabili măsurile pentru eliminarea abaterilor negative.

Sursa: elaborat de autor în baza etapelor propuse de economistul român Briciu S. [31, p.52]

Costul-standard este determinat pe baza unei analize de detaliu a procesului de producție și a factorilor materiali și umani care intervin, fiind, de fapt, o analiză tehnică și economică.

Practic, se determină un cost antecalculat al diferitelor obiecte de calculație, cost la baza căruia stau standarde ce reprezintă norme cu motivare tehnică determinate în urma unor analize ale desfășurării activității de producție.

În literatura de specialitate, *standardele* sunt prezentate ca mărimi fizice sau valorice cu caracter de etalon, stabilite în mod științific, pe baza unor metode moderne de observare, înregistrare și analiza comportamentului fenomenelor ce se desfășoară în entitate [101, p.200].

Există o varietate de standarde, care se pot stabili, ținând cont de mai multe criterii de clasificare fiind redate în tabelul A.12.1, din anexa 12 [21, p. 108].

Delimitarea standardelor după mărimile exprimate prezintă importanță, deoarece, prin modul său de exprimare cantitativ (în unități de măsură și timp de lucru) și calitativ (în unități monetare), deține un caracter de etalon. Standardele cantitative, care au o valabilitate mai mare în timp, spre deosebire de standardele valorice, au o stabilitate mai mică datorită modificărilor de prețuri și tarife, care au o frecvență mai mare.

Clasificarea în funcție de scopul de utilizare a standardelor are însemnătate, întrucât în procesul de elaborare a bugetelor trebuie să reprezinte o delimitare exactă în timp a fiecărui cost pe locuri de apariție. Delimitarea standardelor în funcție de conținutul lor se efectuează pentru a determina acele condiții de calcul al standardelor, în funcție de modul de desfășurare a procesului tehnologic.

Calculul costurilor standard de materiale. Prețul standard al materialelor directe reprezintă o evaluare riguroasă a costului pe care îl va avea un anumit tip de materii prime în următorul exercițiu financiar. În estimarea prețului-standard al materiilor prime, trebuie să se țină cont de creșterile de prețuri posibile, de modificările cantităților disponibile și de apariția unor surse de aprovizionare.

Cantitatea standard de materiale directe folosite în procesul de producție reprezintă o măsurare a cantității care se previzionează a se consuma. Aceasta este influențată de specificațiile tehnice ale produsului, de calitatea materialelor, de vechimea și productivitatea utilajelor și de calitatea și experiența forței de muncă. Dacă există rebuturi ce nu pot fi evitate, acestea trebuie anticipate atunci când se calculează cantitatea standard.

Perfecționarea organizării contabilității costurilor materiale directe, în contextul aplicării metodei de calculație standard-cost are în vedere calcularea cu anticipație față de lansarea în fabricație a produselor.

Din afirmațiile economistului român Cojocaru C., „costurile standard cu materialele directe se determină în raport cu standardele cantitative pentru fiecare fel de materiale directe și prețurile standard de aprovizionare pe unitate de material” [50, p.270].

Determinarea standardelor cantitative pentru materii prime și materiale directe are loc în cadrul unei examinări analitico-tehnice a diferitelor feluri de materiale ce trebuie utilizate în procesul tehnologic, luându-se în considerare: cantitatea necesară, calitatea, tipodimensiunea, posibilitățile de procurare etc. [102, p.203]. Standardele de materiale sunt stabilite de personalul tehnic al entității și se consemnează în documentația tehnică. Acestea se determină pentru fiecare tip de materie primă prevăzut în componența produsului care se fabrică, în baza costurilor specifice prevăzute în fișele tehnologice ale fiecărui produs.

Calculul costurilor standard cu personalul. Costurile privind retribuirea muncii și contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii, precum și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală dețin o pondere importantă în structura costului de producție la IPM.

Costurile standard cu personalul stau la baza standardelor cantitative de timp și standardele de preț-tarif orar. Tarifele de salarizare standard se stabilesc pe baza calificării personalului, a tarifelor de salarizare pe operațiuni, precum și a datelor cu privire la salariile plătite în perioadele anterioare și în baza condițiilor concrete de desfășurare a producției. Calculul costurilor-standard cu personalul depind de forma de salarizare utilizată: acord individual, regie etc. Timpul standard de muncă trebuie revizuit atunci, când se schimbă un utilaj sau se modifică calitatea forței de muncă.

La entitățile producătoare de mobilă, în cazul fiecărui produs, standardele de timp se stabilesc pe operații, având în vedere procesele tehnologice standard și procedeele consacrate (istorico-statistic, cronometrării sau măsurării, aprecierii) pentru stabilirea timpului de muncă necesar cu *caracter de etalon* [99, p.124].

Calculul costurilor standard indirecte. Costurile indirecte nu pot fi afectate, trasate unui produs decât prin repartizare, calcul, constituind astfel o problemă principală: repartizarea costurilor indirecte.

Pentru repartizarea costurilor indirecte, se utilizează baze de repartizare. Baza de repartizare este factorul care se utilizează pentru repartizarea costurilor indirecte pe tipuri de produse. Aceasta poate fi o unitate de timp, volum de producție, nivelul unor costuri etc.

Este unanim acceptat în contabilitatea de gestiune faptul că trebuie acordată atenție deosebită alegerii și utilizării bazei de repartizare a costurilor indirecte. Alegerea bazei de repartizare a costurilor indirecte se poate baza pe patru criterii:

- criteriul „cauză-efect” – presupune identificarea variabilei care cauzează consumul de resurse, conducând spre modul de repartizare cel mai credibil;
- criteriul „avantaje primite” – presupune identificarea beneficiarului și repartizarea procentuală funcție de beneficiile primite de fiecare;
- criteriul „corectitudinii și echității” – arată că unui produs i se alocă un cost care conduce la un preț rezonabil pentru toată lumea;
- criteriul „posibilității de a suporta” – reprezintă alocarea salariilor managerilor în funcție de profitul diviziilor [2, p.143].

Activitatea de producție în cadrul IPM, pe lângă costurile materiale directe și cu personalul, implică și costuri indirecte de producție, care sunt caracterizate prin costuri de întreținere și funcționare a utilajelor și costuri generale ale secției de producere.

Costurile indirecte de producție se determină prin intermediul unor documente primare și centralizatoare, cum ar fi: fișa-limită de consum, bonuri de consum, bonuri de lucru, state de salarii, borderou de calcul al amortizării etc. Calculul costurilor indirecte standard se realizează prin utilizarea procedurii globale sau a procedurii analitice.

Pentru exemplificarea metodei de calculație standard-cost, la SRL „Crinela”, a fost ales produsul „masă de scris”, care conține mai multe componente ce o formează: masa propriu-zisă, picioarele, lateralele sertar, sertarul. Cercetarea a fost elaborată în baza produsului *masă de scris* a componentei *laterale sertar*, care se realizează din lemn de esență de paltin (PAL), și are următoarele dimensiuni: lungimea – 916 mm; lățimea – 270 mm; grosimea – 16 mm.

În baza datelor prezentate de SRL „Crinela”, în anexa 13, am întocmit *Fișa de calcul prin metoda standard-cost* a componentei „laterale sertar” produsul „masă de scris” (tabelul 2.9).

Având în vedere faptul că funcția de bază a costurilor standard este aceea de etalon de măsură și comparare a costurilor efective și exercitarea unui control sistematic asupra acestora, utilizarea metodei standard-cost implică analiza abaterilor sub aspectul mărimii și cauzelor de apariție.

Depășirile sau economiile față de costurile standard aferente producției fabricate reprezintă abateri. Analiza abaterilor se prezintă drept instrument auxiliar al controlului performanțelor. Scopul analizei este de a evidenția posibilitățile, pe care le are entitatea pentru a-și atinge obiectivele. Numai în urma stabilirii și analizei abaterilor, pot fi evaluate o serie de măsuri corective de atingere a obiectivelor fixate.

Abaterile pot fi grupate în funcție de diferite criterii, care sunt prezentate în tabelul A.12.2. din anexa 12 [20, p.200]. Aceste grupări scot în evidență semnificația abaterilor ca o consecință a entității, în mod eficient sau neeficient. Cauzele de apariție a abaterilor de la costurile stabilite standard, precum și responsabilii pentru acestea sunt prezentate în anexa 14.

Tabelul 2.9. Fișa de calcul prin metoda standard-cost a costului unitar al componentei „laterale sertar”, produsul „masă de scris”

Denumirea materialelor/operațiilor	UM	Norme de consum/timp standard, UM	Preț/tarif unitar standard, lei	Valoarea totală, lei
Costuri materiale directe:				
Cherestea paltin uscată	m ³	0,02	2400,0	48,0
Adeziv	kg	0,1	46,0	4,6
Bandă	ml	2,5	4,64	11,6
Total costuri standard de materiale (CS_{MAT})				64,2
Costuri cu personalul directe:				
Retezare	ore	0h:7'	48,0	5,6
Spintecare	ore	0h:9'	48,0	7,2
Rindeluire și recroire	ore	0h:6'	48,0	4,8
Formare covor	ore	0h:6'	48,0	4,8
Presare	ore	0h:8'	48,0	6,4
Calibrare	ore	0h:5'	48,0	4,0
Formatizare	ore	0h:4'	48,0	3,2
Frezare	ore	0h:4'	48,0	3,2
Verificare	ore	0h:5'	48,0	4,0
CAS și PAM calculate de la salariul standard				11,66
Total costuri standard cu personalul (CS_{PER})				54,86
Cota costurilor standard indirecte (K_{CIP})				8,4
Costul unitar standard (CUS)				127,46

Sursa: elaborat de autor în baza datelor SRL „Crinela”

Din afirmațiile economiștilor români Călin O., Caraiani C., Dumitrana M., Cojocaru C., Briciu S., Tabără N., etapa de calculare, urmărire și raportare a abaterilor presupune realizarea mai multor acțiuni, și anume:

- înregistrarea costurilor pe parcursul desfășurării procesului de producție pe feluri, locuri și cauze generatoare;
- compararea costurilor efective cu cele standard și stabilirea abaterilor pe centre de responsabilitate, articole de calculație și cauze de apariție [102, p.223];
- analiza abaterilor sub aspectul urmăririi cauzelor care le-au produs;
- stabilirea măsurilor de eliminare și/sau diminuare a abaterilor defavorabile, precum și de menținere a abaterilor favorabile [50, p. 312].

În vederea organizării evidenței și analizei abaterilor de la costurile standard, economiștii români Călin O. și Cârstea Gh. propun o serie de principii, pentru a fi respectate, și anume:

- *principiul urmăririi permanente și complete a abaterilor* – conform căruia atât evidența operativă, cât și contabilitatea, trebuie organizate astfel, încât abaterile să fie reflectate, în mod distinct, de la identificare și până în momentul trecerii lor la rezultate, relevându-se valoarea lor pe cauze;

- *principiul informații prin excepție* – presupune raportarea către organele de conducere numai a acelor costuri care nu se încadrează în standard, adică doar asupra excepțiilor de la standardele stabilite. Totodată, trebuie relevate acele cauze, care au provocat aceste depășiri cu scopul de a le elimina;

- *principiul informării operative* – implică transmiterea de informații privind abaterile către factorii de conducere, spre a fi luate decizii, care să aducă eliminarea rapidă a cauzelor care determină abateri;

- *principiul selectării și dirijării raționale a informațiilor* – conform căruia sistemul de informare bazat pe evidența abaterilor trebuie să selecteze și să dirijeze rațional informațiile, în funcție de răspunderea fiecărui compartiment în parte [102, p.235].

Autorul susține afirmațiile economistei Bugaian L., precum că „analiza abaterilor de la **costurile standard** să fie efectuată în baza principiului informații prin excepție [39, p.138]” și recomandă aceasta pentru IPM din țară. Potrivit acestui principiu, pentru fiecare nivel de conducere (ierarhic), se vor selecta abaterile negative sau pozitive semnificative, atât cantitativ, cât și valoric, pentru care sunt necesare măsuri imediate de lichidare a cauzelor care le-au generat (pentru aspectele negative) sau de menținere a situației existente (pentru aspectele pozitive). Abaterile considerate, într-o primă fază, ne semnificative se analizează, ulterior, la nivelul locurilor unde s-au produs, deoarece, uneori, se constată că, pe ansamblu, există rezerve sau deficiențe însemnate care nu pot fi ignorate.

Calculul și analiza abaterilor se poate efectua concomitent cu desfășurarea procesului de producție, pe măsura producerii lor, precum și la sfârșitul perioadei de gestiune, când se poate controla post-faptic modul de încadrare în bugetul costurilor de producție. În primul caz, analiza are ca scop depistarea cauzelor care au produs abaterile respective, pentru ca, în raport cu ele, conducerea să adopte o serie de decizii de corectare a celor luate anterior. Cel de-al doilea caz are drept scop fundamentarea și adoptarea unor decizii de perspectivă pe baza previziunilor care se fac cu privire la costul producției.

În cadrul fiecărui sector de costuri, la IPM, calculul și analiza abaterilor se face pe articole de calculație specifice metodei standard-cost, astfel:

- abaterile de la costul standard pentru materii prime și materiale;
- abaterile de la costul standard cu personalul;

- abaterile de la costurile indirecte standard.

Abaterile de la costul standard materiale reprezintă diferența dintre costul efectiv al materialelor și costul standard al acestora. După calculul costurilor standard materiale, contabilul trebuie să asigure organizarea unei evidențe operative pentru urmărirea, înregistrarea, analiza și raportarea abaterilor costurilor efective de la nivelul standard stabilit.

Abaterile de la costurile standard pentru materiale sunt de două feluri, și anume:

- 1) abateri aferente cantităților standard (cantitative);
- 2) abateri din diferențe de costuri inițiale (calitative).

Dezvăluirea abaterilor de la costurile standard pentru materiale și factorii de influență asupra acestora sunt redată în tabelul 2.10.

Tabelul 2.10. Factorii de influență asupra costurilor standard de materiale

$\Delta C_{MAT} = CE_{MAT} - CS_{MAT},$	
unde: ΔC_{MAT} – abaterea totală a costurilor directe de materiale; CE_{MAT} – costuri efective de materiale directe; CS_{MAT} – costuri standard de materiale directe.	
<i>Abaterea costurilor directe de materiale este influențată de doi factori:</i>	
1) <i>abaterile de la cantitățile standard de costuri de materiale directe</i> , analizează costurile directe de materiale în mod cantitativ: $\Delta Q = (Q_E - Q_S) P_S,$ unde: ΔQ – abatere de cantitate; Q_E – cantitate efectivă; Q_S – cantitate standard; P_S – preț standard.	2) <i>abaterile de la prețul de aprovizionare standard</i> , analizează costurile directe de materiale în mod valoric: $\Delta P = (P_E - P_S) Q_E,$ unde: ΔP – abatere de preț; P_E – preț efectiv; P_S – preț standard; Q_E – cantitate efectivă.

Sursa: elaborat de autor în baza [20, p.201]

Organizarea acestei evidențe asigură stabilirea abaterilor în mod operativ, pe parcursul desfășurării procesului de producție, pe feluri, locuri și cauze generatoare de costuri.

În cadrul entităților producătoare de mobilă, urmărirea consumului de materiale se realizează conform normelor de consum-standard, care se limitează la aspectul cantitativ. Aplicarea acestui procedeu conduce la obținerea unor informații corecte și operative cu privire la abaterile de cantitate.

Abaterile de la costurile standard se determină în cadrul fiecărui centru de responsabilitate (locuri de apariție a costurilor), pe feluri de materii prime și materiale, prin următoarele căi recomandate de profesorul român Briciu S.:

- documentația de eliberare și/sau restituire a materialelor;
- debitarea sau croirea, de la început, a întregii cantități de materiale necesare executării lotului de produse lansat în fabricație;
- inventarierea materialelor neconsumate la locurile de muncă în secțiile de producere [30, p.200].

Acestea se reflectă direct în documentele de eliberare, când are loc înlocuirea unor materiale cu altele, precum și în cazul solicitării de cantități suplimentare. Materialele nefolosite sau economisite, de asemenea, se documentează. Abaterile de la costurile standard se determină pe feluri de materiale, centralizând costurile suplimentare și, respectiv, restituirile consemnate în documente.

La IPM SRL „Crinela”, informațiile cu privire la costul efectiv de materiale folosite la fabricarea componentei „laterale sertar” a produsului – „masă de scris” și a celui stabilit standard, sunt prezentate în anexa 15. Luând în considerare că, într-o perioadă de gestiune (trimestru), se fabrică mai multe produse de același tip, vom calcula abaterile în funcție de volumul produselor fabricate în perioada de gestiune respectivă. În tabelul 2.11, sunt prezentate abaterile înregistrate dintre costul efectiv și costul standard pentru 650 de unități componente „laterale sertar”, produsul „masă de scris”.

Tabelul 2.11. Situația comparativă privind costurile de materiale pentru componenta „laterale sertar”, produsul „masă de scris”, anul 2014, trimestrul I

Denumirea materialelor	VPF, un	Cost-standard unitar			Cost efectiv unitar			Abatere la volumul fabricat, lei	
		Q _S	P _S	Q _S P _S	Q _E	P _E	Q _E P _E	nefavorabilă (depășiri)	favorabilă (economii)
PAL	650	0,02	2400,0	48,0	0,018	2400,0	43,2	0	-3120,0
Adeziv		0,1	46,0	4,6	0,1	47,0	4,7	+65,0	0
Bandă		2,5	4,64	11,6	2,8	4,70	13,16	+1014,0	0
Total materiale, lei		x	x	64,2	x	x	61,06	+1079,0	-3120,0
Abaterea totală privind costurile de materiale, lei								-2041,0	

Sursa: elaborat de autor în baza informațiilor prezentate de SRL „Crinela”

Analizând datele din tabelul 2.11, observăm că, la fabricarea a 650 de unități privind componenta „laterale sertar” a produsului „masă de scris”, la entitatea SRL „Crinela”, s-a înregistrat o economie privind costurile de materiale directe în valoare de 2041,0 lei (3120,0-1079,0).

Această abatere a fost determinată de utilizarea cherestelei de paltin uscată (PAL), în mod eficient, înregistrând o economie de 3120,0 lei, iar nerespectarea standardelor prestabilite anterior pentru adeziv și bandă au condus la depășirea acestor norme, respectiv, cu 65,0 lei și 1014,0 lei. Dacă entitatea va respecta standardele prestabilite pe viitor, aceasta are rezerve interne de reducere a costurilor materiale directe nu doar cu 2041,0 lei, ci suplimentar cu încă 1079,0 lei (65,0+1014,0), adică în mărime totală cu 3120,0 lei.

Influența factorilor cantitativ și calitativ asupra costurilor de materiale la fabricarea componentei „laterale sertar”, produsul „masă de scris” este prezentată, în mod detaliat, în tabelul 2.12.

Tabelul 2.12. Descompunerea factorilor explicativi privind abaterile de la costurile materiale directe, anul 2014, trimestrul I

Denumirea materialelor	VPF, un	Variația totală a costurilor de materiale, -2041,0 lei							
		Variația cantității $\Delta Q = (Q_E - Q_S) P_S$				Variația prețului $\Delta P = (P_E - P_S) Q_E$			
		Q_E	Q_S	P_S	ΔQ	P_E	P_S	Q_E	ΔP
Cherestea paltin uscată	650	0,018	0,02	2400,0	-3120,0	2400,0	2400,0	0,018	0
Adeziv		0,1	0,1	46,0	0	47,0	46,0	0,1	+65,0
Bandă		2,8	2,5	4,64	+904,8	4,7	4,64	2,8	+109,2
Total materiale		x	x	x	-2215,2	x	x	x	+174,2

Sursa: elaborat de autor în baza informațiilor prezentate de SRL „Crinela”

În baza calculelor înregistrate în tabelul 2.12, observăm că economiile privind costurile materiale directe, în mărime de 2041,0 lei, se datorează influenței pozitive a factorului cantitativ cu 2215,2 lei și aspectului negativ al factorului calitativ (majorării prețului) cu 174,2 lei.

Analiza părților componente ale materialelor directe utilizate, denotă faptul că entitatea dispune de rezerve interne de reducere a costurilor directe de materiale pe viitor. Astfel, dacă se va respecta cantitatea prestabilită standard pentru banda abrazivă, costurile directe de materiale se vor reduce suplimentar cu 904,8 lei; și, totodată, dacă se va respecta prețul de aprovizionare considerat standard pentru adeziv și bandă, aceste costuri de materiale se vor reduce, respectiv cu încă 65,0 lei și 109,2 lei.

În baza celor menționate la nivelul standard prestabilit, costurile directe de materiale se vor reduce nu doar cu 2041,0 lei, ci cu 3120,0 lei (2041,0+904,8+65,0+109,2).

Calculul și analiza abaterilor se poate efectua, în mod operativ, concomitent cu desfășurarea procesului de producție și, la sfârșitul perioadei de gestiune, când se poate controla post-faptic modul de încadrare în bugetul costurilor de producție. În primul caz, analiza are ca scop descoperirea cauzelor care au produs abaterile respective, pentru ca, în raport cu acestea, managementul să adopte o serie de decizii de corectare, iar, în cel de-al doilea caz, are drept scop fundamentarea și adoptarea unor decizii de perspectivă pe baza previziunilor, care se fac cu privire la costul producției.

La intervale scurte de timp, propunem întocmirea „Raportului privind abaterile de la costurile standard pentru materiale” pe secții, comenzi, cauze, indicându-se și responsabilii pentru abaterile ce se înregistrează sub formă de depășiri sau economii. Modelul raportului privind abaterile CDM este prezentat în anexa 16, tabelul A.16.1, iar conținutul acestuia va fi relevat în subcapitolul 3.3.

Perfecționarea organizării contabilității costurilor cu personalul trebuie să urmărească determinarea, în mod operativ, pe parcursul procesului de producție, a abaterilor costurilor

efective cu personalul. La intervale foarte scurte de timp, se poate efectua o analiză sistematică a activității desfășurate de către entitate. Această analiză are rolul de a stabili abaterile pentru aceste costuri, locuri și cauze, precum și identificarea responsabilităților.

Abaterile de la costurile standard cu personalul sunt de două feluri:

- 1) abateri datorate modului de folosire a orelor productive;
- 2) abateri de la tariful de salarizare.

Abaterile de la costurile standard cu personalul și factorii de influență a acestora sunt prezentate în tabelul 2.13.

Tabelul 2.13. Factorii de influență asupra costurilor standard cu personalul

$\Delta C_{PER} = CE_{PER} - CS_{PER}$, unde: ΔC_{PER} – abaterea totală costurilor cu personalul; CE_{PER} – costuri efective cu personalul; CS_{PER} – costuri standard cu personalul. <i>Abaterea costurilor cu personalul este influențată de doi factori:</i>	
1) <i>variația timpului (orelor productive),</i> analizează capacitatea de producție: $\Delta T = (T_E - T_S) t_S$, unde: ΔT – abatere de timp; T_E – timpul efectiv; T_S – timpul standard; t_S – tariful standard.	2) <i>abaterile de la tariful de salarizare,</i> analizează costurile cu personalul în mod valoric: $\Delta t = (t_E - t_S) T_E$, unde: Δt – abatere de tarif; t_E – tariful efectiv; t_S – tariful standard; T_E – timpul efectiv.

Sursa: elaborat de autor în baza [44, p.359]

Informațiile prezentate de SRL „Crinela” privind costurile efective cu personalul folosite la fabricarea unei componente „laterale sertar” a produsului „masă de scris” sunt redată în tabelul A.15.2 din anexa 15. În tabelul 2.14., abaterile cu personalul se prezintă în dependență de volumul produselor fabricate în perioada de gestiune.

În baza calculelor prezentate în tabelul 2.14, observăm o reducere a costurilor cu personalul cu 1073,15 lei la producerea a 650 de unități de componente „laterale sertar” a produsului „masă de scris”. Această diminuare a costurilor cu personalul a fost influențată de reducerea costurilor la operațiile de spintecare cu 390,0 lei, rindeluire cu 520,0 lei, formare covor cu 130,0 lei și calibrare cu 520,0 lei, totalizând 1560,0 lei. Sub influența negativă a celorlalte operații ca retezare, presare, formatizare, costurile cu personalul au crescut, în mărime totală, cu 715,0 lei (520,0+65,0+130,0), sumele CAS și PAM fiind dependente de salariul calculat pe operații tehnologice.

Datele din tabelul 2.14 ne permit să observăm că entitatea dispune de rezerve interne de reducere pe viitor a costurilor cu personalul. Astfel, dacă se va respecta timpul stabilit standard pentru operația de retezare și tariful de salarizare standard pentru operațiile de retezare, presare și formatizare, costurile cu personalul se vor reduce suplimentar încă cu 715,0 lei.

Tabelul 2.14. Comparații privind costurile cu personalul pentru produsul „masă de scris”, componenta – „laterale sertar”, anul 2014, trimestrul I

Denumirea operațiilor	VPF, un	Costuri unitare cu personalul standard			Costuri unitare cu personalul efective			Abatere la volumul fabricat, lei		
		T _S	t _S	T _S t _S	T _E	t _E	T _E t _E	nefavorabilă (depășiri)	favorabilă (economii)	
Retezare	650	0h:7'	48,0	5,6	0h:8'	48,0	6,4	+520,0	0	
Spintecare		0h:9'	48,0	7,2	0h:8'	49,5	6,6	0	-390,0	
Rindeluire și recroire		0h:6'	48,0	4,8	0h:5'	48,0	4,0	0	-520,0	
Formare covor		0h:6'	48,0	4,8	0h:6'	46,0	4,6	0	-130,0	
Presare		0h:8'	48,0	6,4	0h:8'	49,5	6,6	+130,0	0	
Calibrare		0h:5'	48,0	4,0	0h:4'	48,0	3,2	0	-520,0	
Formatizare		0h:4'	48,0	3,2	0h:4'	49,5	3,3	+65,0	0	
Frezare		0h:4'	48,0	3,2	0h:4'	48,0	3,2	0	0	
Verificare		0h:5'	48,0	4,0	0h:5'	48,0	4,0	0	0	
Total operații, lei			x	x	43,2	x	x	41,9	+715,0	-1560,0
CAS și PAM, lei			x	x	11,66	x	x	11,31	+193,05	-421,2
Total costuri cu personalul, lei		x	x	54,86	x	x	53,21	+908,05	-1981,2	
Abaterea totală privind costurile cu personalul, lei								-1073,15		

Sursa: elaborat de autor în baza informațiilor prezentate de SRL „Crinela”

Influența factorilor cantitativ și calitativ asupra costurilor cu personalul este prezentată, în mod detaliat, în tabelul 2.15.

Tabelul 2.15. Descompunerea factorilor explicativi privind abaterile de la costurile cu personalul, anul 2014, trimestrul I

Denumirea operațiilor tehnologice	VPF, un	Variația totală a costurilor cu personalul, -1073,15 lei							
		Variația timpului $\Delta T = (T_E - T_S) t_S$				Variația tarifului $\Delta t = (t_E - t_S) T_E$			
		T _E	T _S	t _S	ΔT	t _E	t _S	T _E	Δt
Retezare	650	0h:8'	0h:7'	48,0	+520,0	48,0	48,0	0h:8'	0
Spintecare		0h:8'	0h:9'	48,0	-520,0	49,5	48,0	0h:8'	+130,0
Rindeluire și recroire		0h:5'	0h:6'	48,0	-520,0	48,0	48,0	0h:5'	0
Formare covor		0h:6'	0h:6'	48,0	0	46,0	48,0	0h:6'	-130,0
Presare		0h:8'	0h:8'	48,0	0	49,5	48,0	0h:8'	+130,0
Calibrare		0h:4'	0h:5'	48,0	-520,0	48,0	48,0	0h:4'	0
Formatizare		0h:4'	0h:4'	48,0	0	49,5	48,0	0h:4'	+65,0
Frezare		0h:4'	0h:4'	48,0	0	48,0	48,0	0h:4'	0
Verificare		0h:5'	0h:5'	48,0	0	48,0	48,0	0h:5'	0
Total operații			x	x	x	-1040,0	x	x	x
CAS și PAM		x	x	x	-280,8	x	x	x	+52,65
Total operații inclusiv CAS și PAM		x	x	x	-1320,8	x	x	x	+247,65

Sursa: elaborat de autor în baza datelor SRL „Crinela”

Analizând calculele înregistrate în tabelul 2.15., observăm că costurile cu personalul au fost reduse cu 1073,15 lei pentru componentele „laterale sertar” produse în trimestrul I. Această economie a fost influențată de factorul cantitativ care a condus la reducerea acestor costuri cu

1320,8 lei. Totodată, sub influența negativă de creștere a variației tarifului de salarizare, costurile cu personalul au fost majorate cu 247,65 lei.

Din cele expuse, denotă că entitatea dispune de rezerve interne pe viitor privind reducerea costurilor cu personalul. Astfel, dacă se va menține același tarif de salarizare prestabilit standard, costurile cu personalul se vor reduce nu doar cu 1073,15 lei, ci suplimentar cu încă 247,65 lei, formând, în mărime totală, o reducere de 1320,8 lei costuri cu personalul, aferente lotului de componente produse.

Abaterile de la costurile standard cu personalul se comunică organelor de decizie din cadrul entității și, astfel, propunem întocmirea „*Raportului privind abaterile de la costurile standard cu personalul*”, pe comandă, secție și cauze ale abaterilor. Modelul acestui raport va fi analizat, în mod detaliat, în subcapitolul 3.3. (tabelul A.16.2). Sumele CAS și PAM se determină prin aplicarea cotelor procentuale existente în vigoare asupra costurilor standard cu personalul, fiind în dependență directă cu salariul calculat și nefiind controlabile de entitate.

Identificarea și urmărirea operativă a *abaterilor de la costurile indirecte de producție* prezintă anumite particularități față de costurile directe, datorită caracterului complex și neuniform al efectuării acestor costuri pe parcursul perioadei de gestiune.

Abaterile la elementele și articolele de costuri, la care se stabilesc standarde fundamentate științific, se identifică cu ocazia acordării vizei de control preventiv, pentru încadrarea în buget sau pentru depășiri justificative. Depășirile sunt analizate, pentru a stabili dacă sunt justificate cu plusul de activitate (produse), pentru că o parte din aceste costuri comportă un caracter constant; iar economiile, pentru a stabili dacă sunt reale sau provin din nerealizarea programului de producție și care este influența acestora asupra calității produselor fabricate.

Direcțiile de perfecționare a contabilității costurilor indirecte de producție costau, pe de o parte, în calculul și fixarea documentară a abaterilor de la aceste costuri, iar pe de altă parte, analiza abaterilor de la CIP standard are drept scop depistarea cauzelor care le-au produs, pentru a se adopta deciziile ce se impun fiecărui caz în parte.

Calculul și analiza abaterilor de la CIP creează premisele adoptării unor măsuri, care se referă la supravegherea permanentă a nivelului de costuri indirecte de producție efective, astfel, încât acestea să nu depășească standardul stabilit. Prin calculul acestor abateri, se realizează condiții propice pentru creșterea gradului de utilizare a capacității de producție a întreprinderilor și, implicit, creșterea productivității muncii la toate nivelurile organizatorice, în special, în secțiile de producție [154, p. 15].

Deoarece costurile indirecte de producție se urmăresc pe cele două categorii variabile (de întreținere și funcționare a utilajelor) și constante (generale ale secției), analiza abaterilor o vom efectua distinct pe fiecare structură în parte.

Abaterea costurilor indirecte variabile (ΔC_{CIPV}) reprezintă diferența dintre costurile indirecte variabile efective și cele standard aferente producției realizate. Abaterea totală a costurilor de întreținere și funcționare a utilajelor se divide în două subabateri:

- 1) abaterea de cost;
- 2) abaterea de eficiență.

Abaterea CIPV de la costurile indirecte variabile standard și factorii de influență a acestora sunt prezentați în tabelul 2.16.

Tabelul 2.16. Abaterile CIPV de la costurile standard și factorii de influență

<p>Abaterea totală: $\Delta C_{CIPV} = CE_{CIPV} - H_S * RAI_{HSV}$, sau $\Delta C_{CIPV} = \Delta C_{CIPV}C + \Delta C_{CIPV}E$ unde: ΔC_{CIPV} – abaterea totală costurilor indirecte de producție variabile; CE_{CIPV} – CIPV efective; H_S – ore standard; RAI_{HSV} – rata de absorbție în ore a CIPV standard; $\Delta C_{CIPV}C$ – abatere de cost; $\Delta C_{CIPV}E$ – abatere de eficiență.</p> <p><i>Abaterea costurilor indirecte de producție variabile are doi factori de influență:</i></p>	
<p>1) <i>abaterea de cost ($\Delta C_{CIPV}C$)</i> reprezintă diferența dintre costurile efective și cele absorbite de cost: $\Delta C_{CIPV}C = CE_{CIPV} - H_E * RAI_{HSV}$, unde: CE_{CIPV} – CIPV efective; H_E – ore efective; RAI_{HSV} – rata de absorbție în ore a CIPV standard.</p>	<p>2) <i>abaterea de eficiență ($\Delta C_{CIPV}E$)</i> reprezintă diferența dintre costurile absorbite și cele atribuite costului: $\Delta C_{CIPV}E = H_E * RAI_{HSV} - H_S * RAI_{HSV}$, unde: $C_{CIPV}E$ – CIPV efective; H_E – ore efective; H_S – ore standard; RAI_{HSV} – rata de absorbție în ore a CIPV standard.</p>

Sursa: elaborat de autor în baza [44, p.361]

Abaterea costurilor indirecte constante (ΔC_{IPC}). Valoarea abaterii totale a costurilor indirecte constante este influențată de următoarele tipuri de abateri:

- a) abaterea de cost;
- b) abaterea de volum, care cuprinde:
 - abaterea de capacitate;
 - abaterea de eficiență.

Abaterile CIPC de la costurile indirecte constante standard și factorii de influență asupra acestora sunt sintetizate în tabelul 2.17.

Tabelul 2.17. Abaterile CIPC de la costurile standard și factorii de influență

<p>Abaterile totale: $\Delta C_{CIPC} = CE_{CIPC} - H_E * RAI_{HSC}$,</p> <p>unde: ΔC_{CIPC} – abaterea totală a costurilor indirecte de producție constante; CE_{CIPC} – CIPC efective; H_E – ore efective; RAI_{HSC} – rata de absorbție a CIPC standard.</p> <p style="text-align: center;"><i>Abaterile costurilor indirecte de producție variabile are doi factori de influență:</i></p>		
<p>1) abaterea de cost ($\Delta C_{CIPC}C$) reprezintă diferența dintre costurile indirecte de producție constante efective și cele standard:</p> <p style="text-align: center;">$\Delta C_{CIPC}C = CE_{CIPC} - H_S * RAI_{HSC}$,</p> <p>unde: CE_{CIPC} – CIPC efective; H_S – ore standard; RAI_{HSC} – rata de absorbție în ore a CIPC standard.</p>	<p>2) abaterea de volum ($\Delta C_{CIPC}V$) indică supra/subabsorbția CIPC într-o perioadă de gestiune:</p> <p style="text-align: center;">$\Delta C_{CIPC}V = H_S * RAI_{HSC} - H_E * RAI_{HSC}$,</p> <p>unde: H_S – ore standard; H_E – ore efective; RAI_{HSC} – rata de absorbție în ore a CIPC standard.</p>	
	<p>a) abatere de capacitate ($\Delta C_{CIPC}VC$) – reprezintă supra/subutilizarea mașinilor și utilajelor:</p> <p style="text-align: center;">$\Delta C_{CIPC}VC = H_S * RAI_{HSC} - Q'_E * RAI_{HSC}$,</p> <p>unde: Q'_E – orele produselor efective calculate la un cost standard pe unitate produsă:</p> <p style="text-align: center;">$Q'_E = q_E - h_S$,</p> <p>unde: q_E – nr de produse efective; h_S – consumul standard de ore pentru o unitate produsă.</p>	<p>b) abatere de eficiență ($\Delta C_{CIPC}VE$) – diferența dintre eficiența actuală și cea previzionată:</p> <p style="text-align: center;">$\Delta C_{CIPC}VE = Q'_E * RAI_{HSC} - H_S * RAI_{HSC}$ sau $\Delta C_{CIPC}VE = RAI_{HSC}(q_E - q_S)$,</p> <p>unde: q_S – nr. de unități standarde.</p>

Sursa: elaborat de autor în baza [125, p.78]

Informațiile prezentate de SRL „Crinela” privind costurile indirecte de producție efective folosite la fabricarea mai multor produse mobiliere în trimestrul I al anului 2014 este prezentată în tabelul A.13.3. Profesorul Ristea M. menționează că, la determinarea abaterilor CIPV și CIPC, trebuie efectuate unele calcule preliminare, precum: CIP unitare (CIP_U), CIPV pe oră standard ($RAI_{H_{sv}}$), CIPV pe unitate standard (RAI_{USV}), CIPC pe oră standard ($RAI_{H_{sc}}$), CIPC pe unitate standard (RAI_{USC}) și ore alocate pe unități de produs (H_U) [113, p.31]. Calculele necesare sunt prezentate în tabelul 2.18.

Tabelul 2.18. Calcule preliminare necesare CIPV

Nr. crt.	Calcule preliminare necesare CIPV	Formula de calcul	Calculul obținut
1	CIP unitare	$CIP_U = \frac{CIP_{STANDARD}}{Nr. \text{ produse stabilite standard}}$	$(86400 + 133200) / 650 = 338 \text{ lei/un}$
2	CIPV pe oră standard	$RAI_{H_{sv}} = \frac{CIPV_{STANDARD}}{Nr. \text{ ore stabilite standard}}$	$133200 / 1800 = 74 \text{ lei/oră}$
3	CIPV pe unitate standard	$RAI_{USV} = \frac{CIPV_{STANDARD}}{Nr. \text{ produse stabilite standard}}$	$133200 / 650 = 205 \text{ lei/un}$
4	CIPC pe oră standard	$RAI_{H_{sc}} = \frac{CIPC_{STANDARD}}{Nr. \text{ ore stabilite standard}}$	$86400 / 1800 = 48 \text{ lei/oră}$
5	CIPC pe unitate standard	$RAI_{USC} = \frac{CIPC_{STANDARD}}{Nr. \text{ produse stabilite standard}}$	$86400 / 650 = 133 \text{ lei/un}$
6	Ore alocate pe unități de produs	$H_U = \frac{Nr. \text{ ore stabilite standard}}{Nr. \text{ produse stabilite standard}}$	$1800 / 650 = 2,8 \text{ ore/un}$

Sursa: elaborat de autor în baza [113, p.31] și datelor prezentate de SRL „Crinela”

În baza datelor din tabelul A.13.3., influența factorilor asupra variației costurilor indirecte de producție variabile se prezintă prin tabelul 2.19.

Tabelul 2.19. Factorii de influență asupra variației CIPV

Abaterea totală: $\Delta C_{CIPV} = 151600 - 1800 \cdot 74 = 18400$ (lei),	
sau	
$\Delta C_{CIPV} = 8040 + 10360 = 18400$ (lei)	
<i>Abaterea costurilor indirecte de producție variabile are doi factori de influență:</i>	
1) <i>abaterea de cost:</i> $\Delta C_{CIPV}C = 151600 - 1940 \cdot 74 = 8040$ (lei)	2) <i>abaterea de eficiență:</i> $\Delta C_{CIPV}E = 1940 \cdot 74 - 1800 \cdot 74 = 10360$ (lei)

Sursa: elaborat de autor în baza datelor prezentate de SRL „Crinela”

Analiza calculelor, înregistrate în tabelul 2.19., denotă că costurile indirecte de producție variabile (costuri de întreținere și funcționare a utilajelor), în trimestrul I al anului 2014, au crescut cu 18400 lei față de CIPV stabilite standard. Această majorare a fost influențată atât de factorul cantitativ (costul), cât și de factorul calitativ (eficiența), care au contribuit la creșterea CIPV din perioada analizată, respectiv cu 8040 lei și 10360 lei.

Din cele expuse, putem deduce că entitatea dispune de rezerve interne pe viitor privind reducerea CIPV. Astfel, dacă se va menține valoarea CIPV prestabilită standard, costurile produselor mobiliere se va reduce cu 18400 lei.

În baza informațiilor prezentate de SRL „Crinela” privind costurile indirecte de producție constante efective folosite la fabricarea mai multor produse mobiliere, în trimestrul I, al anului 2014 prezentate în tabelul A.13.3, factorii de influență asupra variației CIPC se prezintă în tabelul 2.20.

Tabelul 2.20. Abaterile CIPC de la costurile standard și factorii de influență

Abaterea totală: $\Delta C_{CIPC} = 89600 - 1940 \cdot 48 = -3520$ (lei),		
<i>Abaterea costurilor indirecte de producție variabile are doi factori de influență:</i>		
1) <i>abaterea de cost:</i> $\Delta C_{CIPC}C = 89600 - 1800 \cdot 48 = 3200$ (lei)	2) <i>abaterea de volum:</i> $\Delta C_{CIPC}V = 1800 \cdot 48 - 1940 \cdot 48 = -6720$ (lei)	
	a) <i>abatere de capacitate:</i> $\Delta C_{CIPC}VC = 1800 \cdot 48 - 660 \cdot 3 \cdot 48 = -8640$ (lei)	b) <i>abatere de eficiență:</i> $\Delta C_{CIPC}VE = 660 \cdot 3 \cdot 48 - 1940 \cdot 48 = 1920$ (lei)

Sursa: elaborat de autor în baza datelor SRL „Crinela”

În urma analizei calculelor prezentate în tabelul 2.20., observăm că costurile indirecte de producție constante (costuri generale ale secțiilor de producere) au fost reduse cu 3520 lei în trimestrul I al anului 2014. Această economie a fost influențată de factorul de volum care a condus la reducerea CIPC cu 6720 lei, ca urmare a reducerii abaterii de capacitate (8640 lei) și creșterea eficienței (1920 lei). Totodată, sub influența negativă a abaterii de cost, CIPC s-au majorat cu 3200 lei.

Abaterile de la costurile indirecte de producție variabile și constante se comunică organelor de decizie din cadrul entității și, astfel, propunem întocmirea „*Raportului privind abaterile de la costurile indirecte de producție*”, pe secție și cauze ale abaterilor. Modelul acestui raport va fi analizat, în mod detaliat, în subcapitolul 3.3 (anexa A.24.10.).

După calculul abaterilor pe secțiile de bază, acestea se centralizează la nivel de entitate cu scopul de a analiza fiecare nivel de conducere și de a se adopta deciziile optime în vederea utilizării, în întregime, a capacității de producție pentru reducerea costurilor constante pe unitate de produs și sporirea productivității muncii. Pentru adoptarea unor decizii optime, trebuie analizată activitatea sectoarelor care au produs depășirile, trebuie identificate articolele de costuri și stabilirea cauzelor care au condus la depășiri.

Repartizarea CIP, în costul produselor fabricate, se realizează prin folosirea unor procedee care se bazează pe diverse criterii sau chei de repartizare convenționale. La alegerea unor astfel de procedee, trebuie să țină cont de faptul că, între costurile indirecte de repartizat și baza de repartizare, să existe o tangență.

În practica IPM, pentru repartizarea costurilor indirecte de producție se utilizează procedeul suplimentării clasice, varianta coeficientului unic, servind ca bază de repartizare salariile directe. Această variantă de repartizare a CIP nu prezintă o tangență directă între baza de repartizare cu costurile indirecte de producție și nu asigură o structură coerentă a costului unitar al producției pe articole de calculație.

În acest context, costurile de întreținere și funcționare a utilajelor și costurile generale ale secției trebuie repartizate în costul mobilei fabricate în baza costurilor directe cu personalul, costurilor directe materiale, orelor de funcționare a utilajelor, precum și în baza altor criterii care asigură o repartizare rațională a costurilor.

Informațiile pentru repartizarea costurilor indirecte variabile și constante se extrag din fișa de post calcul a secției și pe baza lor se întocmește situația de repartizare a acestor costuri.

În baza investigațiilor efectuate la SRL „Crinela”, privind calculul costului efectiv al componentei „laterale sertar”, produsul „masă de scris”, comparativ cu costurile standard prestabilite se poate întocmi *Fișa de calcul al costului efectiv unitar în baza metodei standard-cost*, fiind prezentată în tabelul 2.21.

Abaterile înregistrate dintre costurile standard și cele efective oferă un indicator pentru evaluarea performanțelor, care poate fi utilizat pentru controlul costurilor. Analiza abaterilor determinate contribuie la identificarea ariilor de activitate eficiente și ineficiente. Iar cheia unui control eficient al operațiunilor nu constă doar în identificarea valorii abaterii, ci și în

determinarea cauzei acesteia. Odată determinată această cauză, managerii pot lua măsuri de înlăturare a problemelor apărute.

Tabelul 2.21. Fișa de calcul al costului efectiv unitar în baza metodei standard-cost a componentei „laterale serrar”, produsul „masă de scris”

Denumirea materialelor/operațiilor tehnologice	Cost-standard	Abateri (+,-)	Cost efectiv
1	2	3	4=2+3
Costuri materiale directe:			
Cherestea paltin uscată	48,0	-4,8	43,2
Adeziv	4,6	+0,1	4,7
Bandă	11,6	+1,56	13,16
Total CDM	64,2	-3,14	61,06
Costuri cu personalul directe:			
Retezare	5,6	+0,8	6,4
Spintecare	7,2	-0,6	6,6
Rindeluire și recroire	4,8	-0,8	4,0
Formare covor	4,8	-0,2	4,6
Presare	6,4	+0,2	6,6
Calibrare	4,0	-0,8	3,2
Formatizare	3,2	+0,1	3,3
Frezare	3,2	0	3,2
Verificare	4,0	0	4,0
Total operații	43,2	-1,3	41,9
CAS și PAM	11,66	-0,35	11,31
Total CDS	54,86	-1,65	53,21
Cota CIP	8,4	+0,121	8,521
Costul unitar	127,46	-4,67	122,79

Sursa: elaborat de autor în baza SRL „Crinela”

Introducerea abaterilor de la costurile standard în rapoarte de performanță aduce un grad de exactitate procesului de evaluare. Întocmirea unui raport de performanță bazat pe costurile standard și abaterile corespunzătoare constă în respectarea politicilor entității prin identificarea persoanelor responsabile pentru fiecare abatere, determinarea cauzelor acestor abateri, crearea unui sistem de management selectiv și a unui raport adaptat necesităților conducerii.

În baza celor menționate, metoda standard-cost este utilă în analiza performanței entității, deoarece permite constatarea abaterilor prin compararea datelor efective cu cele stabilite standard, analiza abaterilor în scopul căutării cauzelor care le-au produs și luarea măsurilor corectoare pentru evitarea abaterilor pe viitor.

După calculul abaterilor pe secțiile de bază, acestea se centralizează pe întreaga entitate, cu scopul de a analiza la fiecare nivel de conducere și a se adopta deciziile optime în vederea utilizării, în întregime, a capacității de producție pentru reducerea costurilor constante pe unitate de produs și sporirea productivității muncii.

Pentru adoptarea deciziilor optime, trebuie efectuată analiza activității sectoarelor la care s-au produs depășirile, cu indicarea articolelor de calculație respective, precum și stabilirea cauzelor care au condus la depășiri și responsabilii acestora.

În baza celor expuse, la aplicarea metodei standard-cost, în practica IPM, autorul a identificat un șir de avantaje ca puncte forte la utilizarea ei, precum și unele lacune la utilizare, care pot fi înlăturate în timp [21, p.112]. Avantajele și dezavantajele metodei standard-cost sunt prezentate în tabelul 2.22.

Tabelul 2.22. Avantajele și limitele metodei costurilor standard

Avantajele metodei standard-cost	Limitele (dezavantajele) metodei standard-cost
<i>măsurarea eficienței activității</i> – compararea costurilor efective cu costurile standard permit managementului să evalueze performanțele obținute de fiecare centru de responsabilitate;	procesul de stabilire a costurilor standard este unul destul de dificil, deoarece <i>necesită și cunoștințe tehnice</i> ;
<i>găsirea unor soluții diversificate</i> – performanța activității este determinată prin compararea costurilor efective cu costurile standard, managementul entității având, astfel, capacitatea de a elimina sectoarele ineficiente și permite luarea unor decizii corecte;	<i>fixarea de responsabilități pentru fiecare centru de producție este o sarcină dificilă</i> , deoarece în procesul de producție pot apărea modificări controlabile și necontrolabile;
<i>managementul prin excepție</i> – managementul intervine doar în situația în care performanțele efective sunt inferioare celor planificate;	<i>modificarea prețurilor</i> în timp la materiile prime;
<i>controlul costurilor</i> – fiecare sistem de costuri are drept țintă controlul costurilor și reducerea costurilor;	implementarea <i>necesită timp îndelungat</i> .
<i>decizii corecte</i> – metoda oferă informații utile astfel, încât managementul entității să poată lua decizii importante privind înlăturarea abaterilor depistate;	
<i>simplitatea</i> – standardele nu sunt influențate de variații pe termen scurt;	
<i>creșterea gradului de responsabilitate a personalului</i> – prin repartizarea sarcinilor;	
<i>existența costurilor</i> la primirea comenzii;	
<i>eliminarea ineficiențelor</i> – stabilirea standardelor pentru diferite elemente de cost implică un studiu detaliat a diferitelor aspecte, care conduc spre eliminarea ineficiențelor de producție.	

Sursa: elaborat de autor

Ținând cont de precizările date, se poate afirma că aplicarea metodei standard-cost la IPM nu necesită condiții speciale, care să nu poată fi atinse. Fiecare entitate trebuie să-și însușească tehnicile unui management modern și să-și asigure formarea unui sistem informațional adecvat specificului activității desfășurate. Iar în baza informațiilor referitoare la costul de producție, IPM pot lua decizii cu privire la:

- estimarea volumului producției și, implicit, a structurii acesteia, în vederea obținerii unui anumit profit;
- elaborarea unei anumite strategii de producție în urma analizării mai multor alternative posibile, vizând menținerea în fabricare a unor produse noi și renunțarea la fabricarea celor considerate vechi;
- decizia privind prețul de vânzare al produselor, acceptarea sau respingerea unor comenzi ocazionale;
- decizia privind investițiile prin aplicarea noilor tehnologii;
- diversificarea activității entității etc.

2.3. Concluzii la capitolul 2

Capitolul prezentat cuprinde rezultatele cercetării privind aspectele metodologice și aplicative referitoare la organizarea și codificarea centrelor de responsabilitate, locurilor de apariție a costurilor, elementelor și articolelor de calculație ale costurilor; modul de contabilizare a costurilor din cadrul centrelor de responsabilitate la IPM; recomandarea metodelor de evaluare a PCE la finele perioadei de gestiune; aplicarea metodei standard-cost de calculație a costului de producție și înregistrarea abaterilor de la costul standard, precum și determinarea cauzelor și identificarea persoanelor responsabile.

În baza cercetărilor efectuate, sunt formulate următoarele concluzii:

1. Dezvoltarea contabilității de gestiune se află în strânsă legătură cu structura descentralizată a entității. Aceasta trebuie decupată pe „subdiviziuni autonome” numite centre de responsabilitate, atribuindu-le persoane responsabile și obiective de atins. Procesul descentralizării sprijină conducătorii entității prin orientarea lor spre problemele strategice. Evidența sistematică a costurilor, pe centre de responsabilitate și locuri de apariție a costurilor, oferă posibilitatea evaluării rezultatelor obținute pe subdiviziuni, stabilirii cauzelor de înregistrare a unor devieri, identifica persoanele responsabile la nivelul fiecărui centru de responsabilitate.

În acest context, autorul a format centre de responsabilitate și locuri de apariție a costurilor, în cadrul IPM, care vor urmări eficiența activității fiecărui centru în parte și va contribui la obținerea informațiilor necesare în adoptarea unor decizii adecvate.

2. În practica IPM, apar probleme aferente organizării contabilității de gestiune pe centre de responsabilitate și locuri de apariție a costurilor. Segmentarea IPM pe centre de responsabilitate va facilita conducerea, prin stabilirea managerilor responsabili de la toate nivelurile ierarhice, astfel măsurând contribuția fiecăruia la performanța entității. Structurarea pe

centre de responsabilitate determină căile de circulație a informației în procesul contabil și identifică persoanele responsabile (împuternicite) la diferite nivele ierarhice. În acest context, în dependență de nivelul ierarhic al centrelor de responsabilitate, apare necesitate de a delimita entitățile pe niveluri ierarhice. Astfel, pentru IPM-mari autorul recomandă formarea a cinci niveluri ierarhice a centrelor de responsabilitate, iar pentru IPM-mici – două niveluri ierarhice.

3. La contabilizarea costurilor pe centre de responsabilitate, în practica IPM, apar un șir de probleme. Drept temei economic de soluționare a modului de evidență a costurilor la IPM, autorul a argumentat utilizarea unei metodologii uniforme de codificare a informațiilor pe centre de responsabilitate și locuri de apariție a costurilor, precum și a elementelor și articolelor de calculație a costurilor. Acest sistem complex de evidență a costurilor va permite localizarea acestora, delimitarea elementelor și articolelor de calculație pe centre de responsabilitate și pe locuri de apariție a costurilor. Astfel, tratarea analitică a costurilor va asigura o bază informațională detaliată privind parametrii tehnico-economici de producere, precum și nivelul costurilor la orice etapă de producere.

4. Actualmente, în practica IPM la finele perioadei de gestiune, nu se evaluează producția în curs de execuție. Valoarea acesteia fiind inclusă în costul produselor fabricate în perioada de gestiune majorând costul de producție a acestora sau se recunoaște sub formă de materie primă și materiale, care, în realitate nu există. Cele menționate contrazic cerințele legislației naționale și practicile internaționale, deoarece prezentarea acestor date în bilanț modifică structura reală a stocurilor entității și încalcă cerința calitativă privind credibilitatea informației prezentate de contabilitate.

În vederea determinării costului producției în curs de execuție, în literatura de specialitate, sunt înaintate trei metode de evaluare a PCE: metoda directă, metoda indirectă și în baza costurilor directe de producție. Cea mai eficientă metodă de evaluare a PCE, pentru IPM din țară, luând în considerare particularitățile de activitate a acestora, autorul consideră metoda în baza costurilor directe de producție. Această metodă, în opinia autorului, asigură evidența costurilor pe fiecare produs în parte și oferă posibilitatea de a determina costurile directe de producție aferente fiecărei comenzi.

5. Calculația costurilor i-a preocupat pe mulți savanți privind dezvoltarea și modernizarea procedeelelor de calculație. Un asemenea interes a condus la perfecționarea calculației costurilor, din cadrul IPM transformând calculația tradițională într-o calculație bazată pe metodele moderne, care impun analiza, controlul costurilor cu strategiile și performanțele entității. Ca rezultat al cercetărilor, autorul recomandă ca cea mai rațională metodă de calculație a costurilor

– metoda standard-cost, care satisface necesitățile conducerii în vederea luării deciziilor cu privire la eficiența economică.

Dacă, la baza metodelor clasice de calculație a costului de producție, stă conceptul potrivit căruia costul se calculează după finalizarea procesului de fabricație, acesta influențând negativ asupra obiectivității informațiilor utilizate în procesul decizional. Atunci, aplicarea în practică a metodei standard-cost „răstoarnă” acel concept tardiv, promovând ideea calculării cu anticipație a costului de producție, efectuării analizei, eficientizării controlului de gestiune, precum și a evidenței abaterilor de la standardele stabilite.

Aplicarea metodei standard-cost sporește valoarea practică a informației furnizate de contabilitate și perfecționează organizarea activității economice, care conduc la o fundamentare reușită a bugetelor de costuri și, implicit, la stabilirea unor indicatori pentru evaluarea performanțelor entității.

6. Standardizarea costurilor de producție trebuie să aibă la bază standarde cantitative și valorice fundamentate științific, constituind etaloane de măsură și de comparație a costurilor efective de producție. Acest lucru prezintă o importanță majoră, deoarece abaterile costurilor efective, de la cele standard determinate în procesul de producție, au o semnificație mai mare decât abaterile calculate la finele perioadei de gestiune, care conduc la decizii tardive.

Determinarea abaterilor contribuie la identificarea ariilor de activitate eficientă și ineficientă. Cheia unui control eficient al operațiunilor nu constă doar în identificarea abaterilor, ci și în determinarea cauzei acesteia, pentru ca managerii să poată lua măsuri de soluționare a problemelor apărute. Întocmirea unui raport de performanță bazat pe costurile standard și abaterile corespunzătoare constă în respectarea politicilor entității prin identificarea persoanelor responsabile pentru fiecare abatere, determinarea cauzelor și crearea unui sistem de management selectiv și a unui raport adaptat entității. În acest scop, autorul recomandă modele de rapoarte privind abaterile în structura menționată, iar prin centralizare – raportul abaterilor, pe entitate, în ansamblu.

7. Metoda standard-cost, recomandată de autor la determinarea costului produselor fabricate în cadrul IPM, face parte din categoria metodelor de calculație previzionale, iar urmărirea operativă a procesului de producție permite stabilirea costurilor de producție cu anticipație și efectuarea unui control bugetar privind abaterile înregistrate dintre costurile efective și costurile standard. Astfel, această metodă prezintă avantaje incontestabile privind studiul și analiza operativă a eficienței producției, îndeplinind o funcție importantă în conducerea entității moderne, un instrument de investigație și de previziune a datelor, precum și un mijloc prețios în adoptarea deciziilor manageriale.

3. CONTROLUL DE GESTIUNE ȘI MODERNIZAREA INSTRUMENTELOR DE MĂSURARE A PERFORMANȚELOR

3.1. Organizarea controlului de gestiune prin intermediul bugetelor

Cheia de succes a unei entități constă în capacitatea acesteia de a identifica sursele de creare a valorii și de a le exploata în mod corespunzător. Valoarea se judecă atât din punct de vedere al produselor, cât și din punct de vedere al entității ca întreg.

Treptat, mediul economic a obligat entitățile să acționeze plecând de la marketing, creșterea taliei a condus la descentralizarea autonomiei, raritatea resurselor a cerut raționalizare în utilizare, iar consolidarea informației are nevoie de transpunere monetară. Toți acești factori au condus la crearea și la extinderea procesului de planificare și de bugetare. Procedura bugetelor s-a extins la ansamblul entității.

Pe lângă șirul elementelor specifice contabilității de gestiune examinate, o componentă importantă a sistemului de gestionare eficientă a entității este *bugetarea* – care reprezintă un instrument privilegiat al controlului de gestiune, funcția de planificare, bazată pe elaborarea acțiunilor ulterioare ale entităților producătoare de mobilă în baza analizei rezultatelor activității desfășurate în perioadele precedente.

În acest context, apare necesitatea soluționării mai multor probleme privind aplicarea în practică a bugetelor, dintre care, în opinia noastră, principalele se referă la:

- stabilirea obiectivelor realizabile și a formulării strategiei care trebuie aplicată pentru atingerea obiectivelor;
- repartizarea funcției de elaborare a sistemului bugetar și redistribuire a sarcinilor în cadrul IPM;
- stabilirea factorilor interni și externi de influență asupra sistemului bugetar și identificarea factorului bugetar principal (factor-cheie);
- concretizarea pașilor necesari la elaborarea bugetelor și determinarea ciclului procesului bugetar;
- consecutivitatea elaborării bugetelor pe niveluri ierarhice asigurând astfel o detaliere și o colaborare a acestora;
- necesitatea elaborării unui model de Regulament privind bugetarea care va servi drept îndrumar pentru organizarea și gestionarea sistemului bugetar în IPM;
- urmărirea, la intervale regulate, a modului de execuție a bugetelor;
- recomandarea unui set de modele de bugete pentru IPM.

Ca document de previzionare a priori derulării activității, se întocmește pentru anumite perioade de gestiune și se stabilește afectarea resurselor și responsabilităților pe fiecare departament din cadrul entității.

Prin sistemul bugetar, se înțelege funcționarea și completarea reciprocă a sistemului de planificare, sistemului de control și analiză a executării bugetelor, precum și a sistemului de asigurare informațională internă și de raportare managerială. Pentru perceperea pozitivă și integritatea sistemului bugetar, acesta trebuie să cuprindă toate subdiviziunile și funcțiile entității. Principiul de bază este: la început, plenitudinea, iar apoi – detalierea.

Un sistem bugetar tinde să obțină informații relevante în scopul cunoașterii, planificării și înțelegerii evenimentelor importante care se petrec și afectează entitatea.

Această fază de previziune se integrează normal în procesul de elaborare a bugetelor și a controlului de gestiune. La prima vedere, se poate spune că gestiunea bugetară privește traducerea programului de activitate în termeni de buget și supravegherea gradului de realizare al previziunilor corespunzătoare. Controlul de gestiune implică o viziune mai largă, în măsura în care include faza precedentă și asigură coerența între programul de activitate și obiectivele generale ale entității. Aceasta furnizează informații privind nivelul costurilor previzionate și efective, abaterile dintre ele, cauzele care le-au generat și persoanele responsabile pentru abaterile apărute.

Procesul de elaborare și funcționare a bugetelor trebuie să țină cont de anumite obiective, funcții și principii. Elementele necesare pentru elaborarea și funcționarea sistemului bugetar la IPM sunt prezentate în anexa 17. Totodată, la elaborarea sistemului bugetar trebuie să se ia în considerare influența factorilor interni și externi redați în figura 3.1.

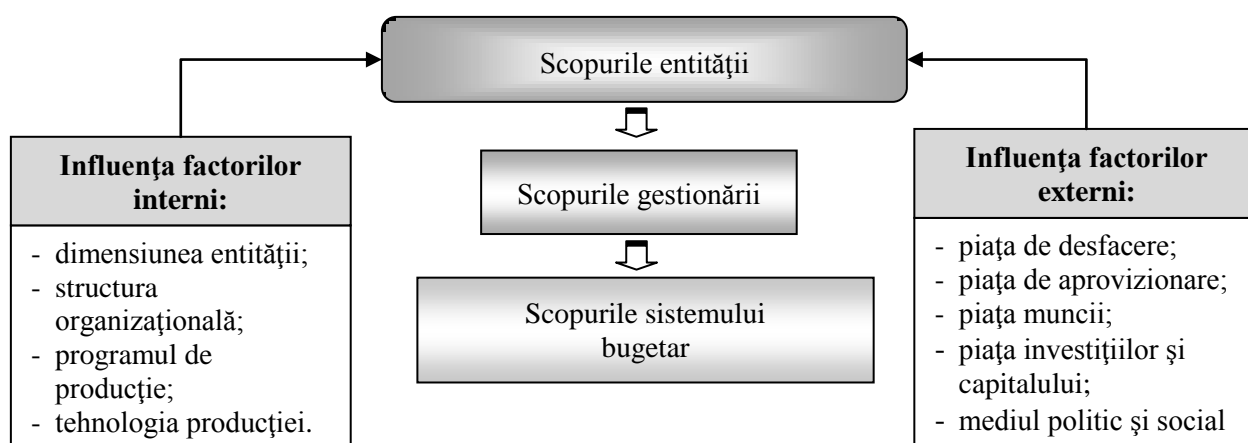


Fig. 3.1. Influența mediului extern și intern asupra sistemului de gestionare și bugetare la IPM
Sursa: elaborat de autor

Factorii interni influențează modul de pregătire, coordonare și controlare a bugetelor, majoritatea fiind controlabili. Schimbările care se produc în mediul intern și extern exercită o

influență corespunzătoare asupra funcționării IPM în ansamblu, și a sistemului de bugetare a acesteia în particular. Din aceste considerente, pentru a organiza activitatea eficientă a sistemului de bugetare, la IPM, este necesar să se țină cont de influența fiecărui factor în parte.

În cadrul influenței factorilor externi, o poziție-cheie o ocupă piața de desfacere, care cuprinde cumpărătorii existenți și potențiali, precum și concurenții existenți și potențiali. Pentru IPM, piața de desfacere reprezintă un domeniu îngust și acest lucru trebuie luat în considerare la elaborarea și organizarea sistemului de raportare internă.

Un factor extern important, care exercită o influență asupra organizării sistemului bugetar, este piața de aprovizionare, unde IPM procură materii prime și materiale de bază necesare la fabricarea mobilei. Entitățile trebuie să efectueze, în mod obligatoriu, bugetarea costurilor aferente aprovizionării (procurării) materiilor prime, materialelor de bază și auxiliare.

Piața muncii reprezintă influența anumitor calități ale salariaților: nivelul de studii, experiența profesională, capacitatea de a lua decizii și a purta răspundere. Reușita sau eșecul activității bugetare depinde, în mare parte, de modul în care sunt abordate aspectele umane ale acestui produs.

În cadrul mediului extern, o mare însemnătate o are mediul politic, adică cerințele legislației în vigoare. La crearea sistemului bugetar, trebuie să se țină seama de cerințele legislației și principiile generale de gestionare a entității. Mai puțin resimțită este influența unor factori externi asupra IPM, cum sunt piața investițiilor și capitalului, mediul social.

Factorii interni influențează modul de pregătire, coordonare și controlare a bugetelor, ceea ce ne demonstrează că aceștia sunt controlabili în cadrul entităților. Un factor de influență asupra procesului de elaborare a sistemului bugetar este mărimea entității. În cadrul IPM-mici pentru îndeplinirea funcției de elaborare a sistemului bugetar, e necesară introducerea funcției de manager-analist sau manager de buget, care să efectueze, în ansamblu, organizarea și coordonarea sistemului contabilității de gestiune. Iar la IPM-mari se creează structuri speciale (secții, departamente sau subdiviziuni) pentru realizarea funcțiilor sistemului bugetar prin planificare, control și gestiune.

Structura organizațională a entității exercită o influență decisivă asupra organizării sistemului bugetar. Pornind de la structura organizațională, se pot stabili cantitatea, conținutul bugetelor, metodele de control aplicate și formarea rapoartelor periodice privind performanța.

Asupra sistemului de raportare internă construit în cadrul sistemului bugetar o influență considerabilă o exercită tehnologia producției. Modernizarea tehnologiei de fabricare a producției constituie un proces complicat și costisitor. Însă, în cazul organizării corecte a contabilității de gestiune pe elemente și articole de calculație, pe centre de responsabilitate și

locuri de apariție a costurilor, pe produse fabricate, se prezintă clar modificarea rezultatelor procesului de producție la schimbarea tehnologiei producției. Aflându-se sub influența permanentă a mediului ambiant, IPM trebuie să reziste în condițiile stabilității limitate și, în astfel de situații, managerul-analist îndeplinește funcțiile de „navigator”, prin coordonare și acordare de ajutor la soluționarea problemelor entității.

Susținem afirmațiile prezentate de savanții autohtoni Nederița A. și Grabarovschi L. [53, p.41], precum și a celor din străinătate Șeremet A.D., Golov S.F. [165, p.432] (Federația Rusă); Caraiani C., Dumitrana M., Oprea C. (România); Chadwick L. (Franța), că, la elaborarea unui sistem bugetar, trebuie urmăriți anumiți pași, precum: informarea despre politica strategică; determinarea factorilor restrictivi; elaborarea prealabilă a bugetelor; discutarea bugetelor cu conducerea entității; coordonarea bugetelor și a modificărilor; aprobarea definitivă a bugetelor; analiza ulterioară a bugetelor prezentate în anexa 18 [5, p. 143].

Din cele menționate, am stabilit că tehnologia bugetară în timp este un ciclu continuu format în trei etape, adică finalizarea analizei executării bugetului perioadei de raportare trebuie să coincidă, după timp, cu elaborarea bugetului perioadei următoare. Etapele ciclului procesului bugetar prezentate în figura 3.2.

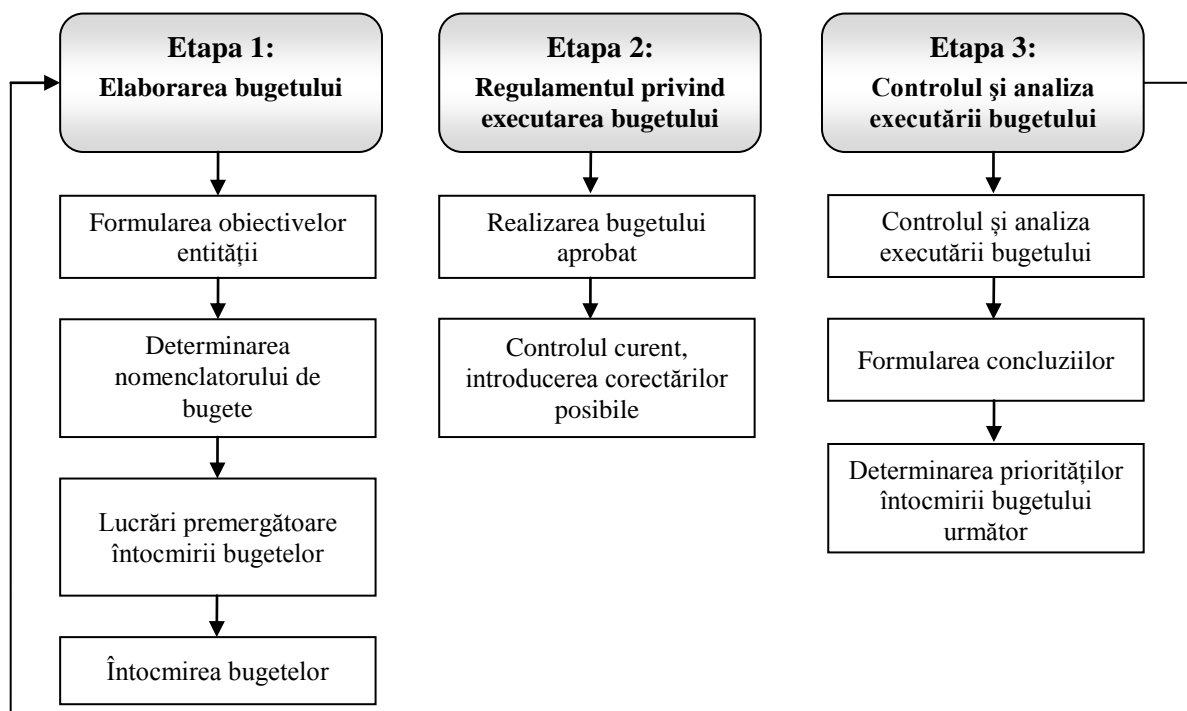


Fig. 3.2. Ciclul procesului bugetar la IPM

Sursa: elaborat de autor

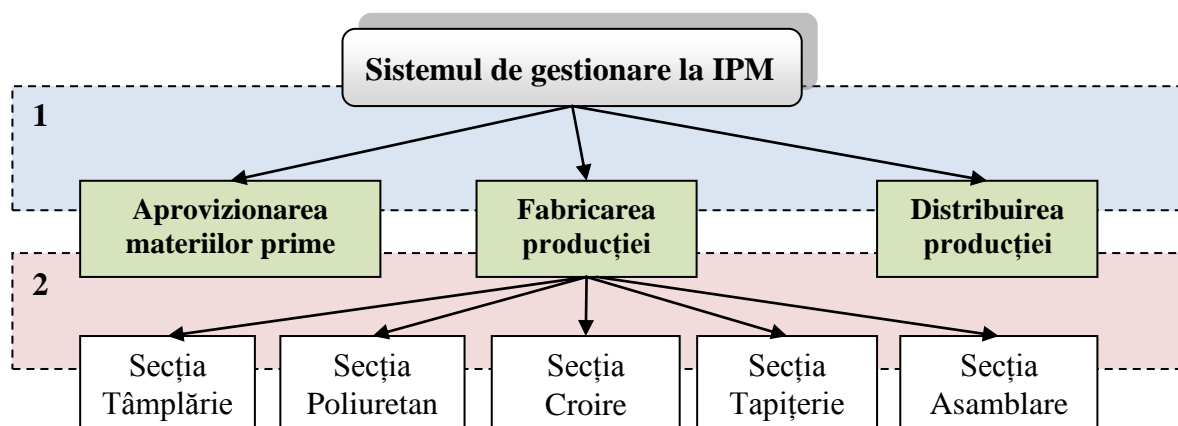
În figura 3.2, se observă o consecutivitate a îndeplinirii etapelor de bugetare. La prima etapă, se determină scopurile care stau în fața conducerii entității sau subdiviziunii, la etapa a doua, se formulează problema și, utilizând datele sistemului contabil, se elaborează căi de

soluționare a acesteia. În urma analizei și aprecierii variantelor posibile de soluționare, la etapa a treia, se elaborează și se aprobă decizia planificată. Realizarea deciziei manageriale luate este însoțită de controlul curent și analiza abaterilor, după caz, introducerea măsurilor de corectare și determinarea direcțiilor prioritare de dezvoltare ale bugetării.

Sarcina de bază a organizării sistemului bugetar constă în corelarea procesului de planificare cu nivelurile ierarhiei gestionării entității. Astfel, apare necesitatea de a determina clar pozițiile nivelurilor ierarhiei și consecutivitatea proceselor bugetare.

În practica IPM, bugetarea se efectuează conform principiului „de sus în jos”. La aplicarea în procesul bugetar a acestei metode, conducerea entității determină scopurile și sarcinile „superioare” bugetelor principale, iar bugetele subordonate se exclud din bugetele ierarhic superioare corespunzătoare.

O astfel de formă de bugetare (planificare) este caracteristică pentru IPM cu o structură organizațională centralizată de gestionare. Aplicarea acestei forme de planificare la IPM este prezentată în figura 3.3.



1, 2 – Consecutivitatea prezentării informațiilor la elaborarea bugetelor

Fig. 3.3. Consecutivitatea formării bugetelor după principiul „de sus în jos” la IPM

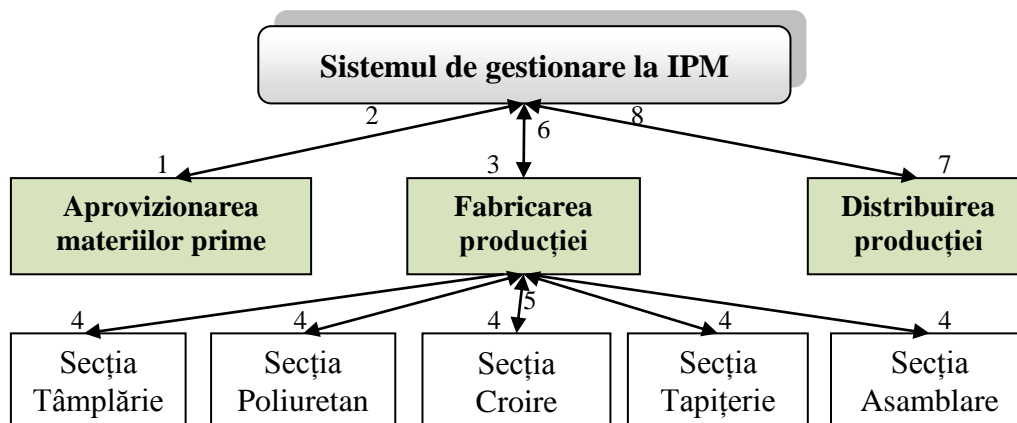
Sursa: elaborat de autor

Sistemul bugetar prezentat comportă un caracter centralizat clar pronunțat. În acest caz, de la nivelurile superioare ale structurii ierarhice de gestionare la cele inferioare se transmite, pas cu pas, informația sistemului bugetar. Prioritatea de bază a sistemului de planificare constă în direcționarea procesului bugetar spre îndeplinirea scopurilor principale ale entității.

Dezavantajul acestuia rezidă în faptul că managerii din veriga medie n-au dreptul să corecteze, completeze și să elaboreze, de sine stătător, unele componente ale bugetelor subdiviziunilor entității.

În practica IPM recomandăm întocmirea bugetelor conform principiului „conexiunii inverse (feedback)”, care se deosebește, totalmente, de principiul „de sus în jos”.

Consecutivitatea cronologică a fluxurilor de informații este prezentată în baza principiului „conexiunii inverse” redată în figura 3.4.



1-8 – Consecutivitatea prezentării informațiilor la elaborarea bugetelor

Fig. 3.4. Algoritmul consecutivității formării bugetelor operaționale la IPM după principiul „conexiunii inverse”

Sursa: elaborat de autor

O astfel de formă de bugetare se potrivește pentru IPM cu o structură organizațională diferențiată de gestionare. Formarea bugetelor, după principiul „conexiunii inverse”, începe la nivelurile superioare ale entității, unde se stabilesc scopurile principale. În baza acestora, nivelurile ierarhice inferioare elaborează sub-obiective și sub-bugete pentru verificarea posibilităților realizării obiectivelor și sarcinilor centrale ale entității. Apoi, derulează fluxul invers al informației, în cursul căruia bugetele nivelurilor inferioare se coordonează pe etape și se unesc. Se finalizează procesul cu aprobarea definitivă a scopurilor și bugetelor din partea conducerii entității.

O prioritate a acestei forme de bugetare o constituie detalierea profundă a informației și monitorizarea înaltă a nivelurilor inferioare ale structurii de gestionare a entității. Acest sistem permite conducerii să-și propună scopurile și sarcinile de bază ale procesului bugetar sub formă de date generalizate medii și premise planificate care orientează managerii subdiviziunilor inferioare către elaborarea și întocmirea bugetelor și subbugetelor. Determinarea indicatorilor generalizați se efectuează în temeiul planurilor strategice de dezvoltare a entității, elaborate în baza analizei rezultatelor activității desfășurate în anii trecuți și ținând cont de tendințele de bază ale dezvoltării pe viitor.

În vederea organizării unui sistem eficient de bugetare, la IPM, este necesar să se respecte o consecutivitate determinată a acțiunilor, pe care o propunem în modelul de Regulament privind bugetarea. Scopul de bază al acestuia constă în asigurarea posibilităților de efectuare a controlului privind desfășurarea executării bugetelor la diferite niveluri ierarhice.

Elementele componente ale acestui Regulament sunt: introducerea, dispozițiile generale privind bugetarea, sistemul de bugetare, organele de bugetare, calendarul privind bugetarea și metodele de bugetare.

În *introducere*, se prevede scopul elaborării și sarcinile bugetării. *Dispozițiile generale privind bugetare* includ structura generală a sistemului bugetar pe centre de responsabilitate, perioada bugetară, precum și consecutivitatea fluxurilor informațiilor manageriale după principiul conexiunii inverse. *Sistemul de bugetare* cuprinde sistemul de planificare, sistemul de control și analiză a executării bugetelor, sistemul de asigurare informațională și de raportare. *Organele de bugetare* reprezintă subdiviziunile sau persoanele responsabile pentru organizarea și funcționarea sistemului de bugetare. *Calendarul privind bugetarea* include elaborarea acțiunilor pe etapele procesului de bugetare, determinarea persoanelor responsabile pentru executarea și respectarea termenelor de elaborare. *Metodele de bugetare* prevăd comparația în timp și spațiu a informației.

Astfel, modelul de Regulament privind bugetarea este un instrument important de susținere a organizării proceselor de planificare, asigurare informațională și control la entitate. Acesta servește drept îndrumar pentru organizarea și gestionarea sistemului bugetar.

Elaborarea și aplicarea unui astfel de document, în cadrul entităților, vor permite soluționarea următoarelor probleme:

- ridicarea nivelului informațional al procesului de gestionare a entității;
- sporirea eficienței planificării, controlului și analizei executării mărimilor prestabilite;
- ridicarea nivelului competenței colaboratorilor;
- motivarea personalului entității în atingerea scopurilor propuse.

Structura și conținutul capitolelor incluse în Regulamentul privind bugetarea sunt prezentate în anexa 19. Acesta a fost elaborat pentru IPM, ținând cont de particularitățile activității industriei mobiliere și structurii organizaționale de gestionare. În vederea realizării reușite a proiectului propus, a fost elaborat calendarul privind bugetarea (anexa 20).

Bugetarea, recomandată ca o tehnică importantă, ajută procesul de conducere a IPM în cel puțin șase moduri:

- 1) obligă managerii să planifice în viitor și să reducă deciziile ad-hoc;
- 2) susține comunicarea, astfel, încât conducerea să stabilească obiective, iar subordonații să indice problemele, oportunitățile pe care le percep;
- 3) sprijină coordonarea activităților separate și asigură armonia între toate componentele entității;

- 4) definește, în mod clar, țintele care să sprijine motivația, oferind astfel o provocare pentru angajați;
- 5) furnizează standarde care pot fi introduse ca parte în procesul de control, comparând rezultatele efective cu sumele din buget pentru diferite categorii de costuri, astfel stabilind costurile care nu corespund cu planul inițial și care solicită atenție suplimentară.
- 6) oferă un reper, etalon, în raport cu care managerii pot fi evaluați. Performanța unui manager este evaluată prin măsurarea succesului său în îndeplinirea bugetelor.

Un moment important în sistemul de bugetare îl constituie delimitarea sarcinilor și atribuțiilor privind întocmirea bugetelor și gestionarea procesului de bugetare direcționat spre asigurarea funcționării și dezvoltarea ulterioară a sistemului. Într-o mare măsură, aceasta depinde de dimensiunea entităților: la IPM-mici conducerea va purta răspundere pentru întreținerea procesului bugetar sau va introduce funcții (posturi) speciale pentru administrarea acestuia; iar la IPM-mari se creează secții speciale care asigură funcționarea sistemului bugetar, coordonând, totodată, acțiunile lor cu conducătorii subdiviziunilor.

Dacă luăm în considerare proporțiile, posibilitățile financiare și alte particularități ale IPM, pentru îndeplinirea sarcinilor numeroase de gestionare a procesului bugetar apare necesitatea de a introduce o funcție specială de manager-analist. Obligațiile acestuia vor cuprinde organizarea și gestionarea sistemului bugetar, precum și elaborarea, întocmirea și controlul executării bugetelor la toate nivelurile. În procesul activității sale, managerul-analist trebuie să se conducă de fișa de post.

Sarcina contabilității de gestiune constă în pregătirea anticipată și furnizarea informației utilizate în sfera de gestionare a entității. În sistemul de bugetare, această informație se transformă în scopuri concrete pentru fiecare subdiviziune inferioară a întreprinderii.

La formarea și dezvoltarea sistemului bugetar, trebuie determinată legătura reciprocă între bugete, iar fiecare dintre ele necesită o persoană responsabilă. Sistemul bugetar trebuie să cuprindă toate subdiviziunile și funcțiile entității, ceea ce constituie o premisă a unei eventuale consolidări a unor bugete aparte în bugetul general (centralizator), în baza căruia se calculează profitul planificat și se formează indicatorii bilanțului.

Din afirmațiile savanților americani Needles B., Anderson H., Cadwell J., bugetul general al activității reprezintă un set de bugete periodice [98, p.1048]. Iar bugetele periodice sunt elaborate pentru fiecare segment (subdiviziune, centru de responsabilitate), unde datele se colectează și se transmit managerului de buget, care, mai apoi, sunt consolidate în bugete funcționale. Structura și forma bugetelor funcționale depind de tipul activității desfășurate de

entitate. Pornind de la specificul procesului organizatoric și tehnologic al IPM, este necesar ca bugetarea și controlul executării bugetelor să fie organizate pe centre de responsabilitate.

Pentru formarea bugetelor funcționale și asigurarea unui control bugetar eficient, la IPM din RM, recomandăm structurarea acestora conform centrelor de responsabilitate formate (anexa 10), aceste bugete fiind prezentate în tabelul 3.1.

Tabelul 3.1. Responsabilii de elaborare a bugetelor funcționale la IPM

Buzetele elaborate de centrele de responsabilitate formate în cadrul IPM											
CR nr. 01 Aprovizionare		CR nr. 02 Producere			CR nr. 03 Întreținere		CR nr. 04 Distribuire		CR nr. 05 Gestiune		
011	012	021	022	023	031	032	041	042	051	052	053
B.aprovizionărilor	B.aprovizionărilor	B.producției	B.producției	B. PF	B.CIP	B. CDM	B.vânzărilor	B.vânzărilor	B. CDS	B. CDS	B. CDS
B.stocurilor	B.stocurilor	B.CDM	B. CDM		B. PF	B. CDS	B.stocurilor	B.stocurilor	B.încasărilor	B.chelt. administr.	B.chelt. administr.
		B. CDS	B. CDS			B. CIP	B.chelt.de distribuire	B.costului vânzărilor	B.plăților	B.chelt. administr.	
		B.CIP	B. CIP			B.PF		B.chelt.de distribuire	B.chelt. administr.	Proгноza bilanțului	
		B. PF	B. PF			B. PCE			B.numărului	B.situației de profit și pierdere	
		B. PCE	B. PCE						Proгноza bilanțului		
									B.situației de profit și pierdere		

Sursa: adoptat de autor după Nedeșița A. [53, p.35]

După gradul de generalizare a informației, bugetele se subdivizează în principale și particulare. Bugetul principal, la IPM, constă din două niveluri: *bugetul operațional* – reflectă activitatea curentă a entității, detaliind planul de producție pentru un interval scurt de timp.

Scopul principal constă în pregătirea datelor inițiale pentru toate bugetele de bază, precum și în transpunerea indicatorilor planificați din unități naturale în indicatori valorici; și *bugetul financiar* – prognozează fluxurile de numerar ale entității.

Ambele tipuri de bugete constau dintr-un șir de bugete particulare (funcționale) conexe reciproc între ele. Bugetul financiar se întocmește în baza datelor bugetului operațional.

Funcțiile bugetului se modifică în funcție de faza de formare și realizare, în care se află, întrucât, la începutul perioadei raportate, bugetul reprezintă un plan de fabricare a producției și de vânzare a acesteia, costurile aferente producției și vânzării, iar, la finele perioadei, acesta permite compararea rezultatelor obținute cu indicatorii planificați și ajustarea activității ulterioare.

La etapa actuală, IPM se dezvoltă cu ritmuri rapide, ceea ce condiționează necesitatea de perfecționare permanentă a procedeelelor și metodelor de gestionare. Bugetarea pe fiecare centru de responsabilitate constituie o parte integrantă a contabilității de gestiune, destinația căreia este prezentarea informației utile pentru luarea unor decizii manageriale corecte de către conducerea entității. Prin aceasta, se explică necesitatea bugetării fiecărui centru de responsabilitate din cadrul IPM.

Procesul bugetar este legat de procesul de control al rezultatelor activității entității și reflectă în bugetul entității sub formă de date bugetate (planificate) și efective, precum și în calculul abaterilor acestora.

Sistemul bugetar cuprinde următoarele etape:

- 1) întocmirea bugetului;
- 2) aprobarea bugetului;
- 3) măsurarea (evaluarea) și raportarea privind executarea bugetelor;
- 4) efectuarea analizei plan-fapt;
- 5) circulația documentelor organizată rațional.

O astfel de consecutivitate a procedurilor și îndeplinirea etapelor de întocmire și de aprobare a bugetelor în entitate, iar apoi a rapoartelor privind executarea bugetelor, analiza și ajustarea acestora, și, mai târziu, circulația documentelor organizată rațional transformă bugetarea într-un instrument managerial de control.

Implementarea bugetării în industria mobilieră ne demonstrează că utilizarea sistemului bugetar ajută, în mod obiectiv, la evaluarea rezultatelor activității IPM, în ansamblu, și a subdiviziunilor acestuia, și anume formarea:

- bugetului de fabricare a producției permite analiza și controlul fabricării produselor după cantitate, precum și în expresie valorică pe parcursul perioadei bugetate;

- bugetului vânzărilor permite analiza volumului vânzărilor;
- bugetului stocurilor de materii prime și materiale reflectă nivelul minim admisibil de stocuri necesare pentru asigurarea unui proces continuu al producției;
- bugetului optim de aprovizionări permite calculul stocurilor necesare de materii prime și materiale la un nivel suficient pentru funcționarea neîntreruptă a entității și, totodată, nu permite crearea plusurilor de stocuri la depozite.

Punctul de plecare, în bugetarea vânzărilor la IPM îl constituie numărul clienților permanenți (magazine, saloane de mobilă etc.), precum și apariția celor noi (un factor necontrolabil pentru IPM din RM). Concomitent, luând în considerare că cererea consumatorilor diferă de la un produs la altul, recomandăm IPM elaborarea bugetelor de vânzări atât în unități cantitative, cât și valorice. Modelul bugetului de vânzări pe produse, pentru anul 2014 – semestrul II, este elaborat în baza datelor efective din anul 2013 – semestrul II, și prezentat în tabelul 3.2.

Tabelul 3.2. Modelul bugetului de vânzări pe produse, anul 2014 – semestrul II (extras)

Tipuri de produse/ codul	Efectiv în 2013, semestrul II			Bugetul								
				Total semestrul II			Trimestrul III			Trimestrul IV		
	Q	P _{un}	Σ, lei	Q	P _{un}	Σ, lei	Q	P _{un}	Σ, lei	Q	P _{un}	Σ, lei
1. Pătucuri												
11. V-2m	1	3300	3300	2	3300	6600	1	3300	3300	1	3300	3300
12. V-3m	15	3200	48000	17	3200	54400	9	3200	28800	8	3200	25600
Total 1.	x	x	51300	x	x	61000	x	x	32100	x	x	28900
2. Garnituri												
21. V-2m	2	7460	14920	2	7500	15000	1	7500	7500	1	7500	7500
22. V-3m	3	7850	23550	3	7850	23550	1	7850	7850	2	7850	15700
Total 2.	x	x	37840	x	x	38550	x	x	15350	x	x	23200
3. Canapele												
31. V-4	52	3730	193960	55	3800	209000	28	3800	106400	27	3800	102600
32. V-5	80	4300	344000	82	4300	352600	40	4300	172000	42	4300	180600
Total 3.	x	x	537960	x	x	561600	x	x	278400	x	x	283200
4. Ungherașe moi												
41. V-4	52	5400	280800	54	5400	291600	25	5400	135000	29	5400	156600
42. V-5	25	6320	158000	26	6500	169000	12	6500	78000	14	6500	91000
Total 4.	x	x	438800	x	x	460600	x	x	213000	x	x	247600
TOTAL	x	x	1065900	x	x	1121750	x	x	538850	x	x	582900

Sursa: elaborat de autor în baza datelor SRL „Viomobcom”

Datele privind prognozele volumului vânzărilor pot fi realizate pe seama:

- majorării veniturilor disponibile reale ale populației;
- creșterii volumului producției în sectorul dat al economiei;
- aplicării metodei reclamei active;
- folosirii tehnologiilor eficiente și calitative de fabricare a mobilei;

- utilizării procedurilor eficiente de gestionare a aprovizionării materiilor prime și materialelor.

La realizarea bugetului de vânzări, este necesară elaborarea bugetului de producție. Bugetul de producție reprezintă un plan detaliat, care identifică produsele ce trebuie să fie fabricate sau oferite pentru a realiza prevederile privind bugetul vânzărilor și nevoile de stocuri. La întreprinderile producătoare (prelucrătoare), o importanță deosebită o prezintă continuitatea procesului de producere. Pentru a asigura o continuitate a acestuia, trebuie să elaborăm bugetul de producție în funcție de stocurile de produse finite, de care dispune entitatea la finele perioadei de gestiune.

Indicatorii ce determină continuitatea procesului de producție, la IPM pentru anul 2014 – semestrul II, sunt prezentați în tabelul 3.3.

Tabelul 3.3. Modelul bugetului de producție privind continuitatea procesului de producție anul 2014 – semestrul II (extras)

Tipuri de produse/codul	Stocuri PF la 31.12.2014	Volumul vânzărilor	Stocuri PF la 01.07.2014	Volumul producției
A	1	2	3	4=1+2-3
1. Pătucuri				
11. V-2m	1	2	0	3
12. V-3m	2	17	3	16
2. Garnituri				
21. V-2m	1	2	1	2
22. V-3m	1	3	0	4
3. Canapele				
31. V-4	5	55	7	53
32. V-5	12	82	18	76
4. Ungherașe moi				
41. V-4	4	54	5	53
42. V-5	2	26	3	25

Sursa: elaborat de autor în baza datelor SRL „Viomobcom”

Pornind de la tabelul 3.3., vom ilustra unitățile cantitative de produse necesare a fi fabricate în anul 2014 – semestrul II, în mod detaliat, pe trimestrul III și IV, care depinde de cererea cumpărătorilor în această perioadă, fiind redate în tabelul 3.4.

O coerență directă are loc între bugetul de producție și bugetele componentelor de bază ale costului: bugetul CDM și bugetul CDS, care formează bugetul CDP, bugetul CIP, bugetul costului de producție etc., precum și cu bugetul aprovizionărilor de stocuri necesare în producție. Ajustarea costurilor menționate pentru a corespunde nivelului de activitate efectiv atins trebuie să fie prezentată în bugetul flexibil (anexa 21) [5, p.145]. Bugetele flexibile, conform afirmațiilor profesorului Bugaian L., „sunt utile în planificare și reprezintă elemente esențiale cu rol de

verificare bugetară [38, p.68]”. Conceptul bugetului flexibil admite existența costurilor variabile și constante ajustate în funcție de nivelul real al costurilor.

Tabelul 3.4. Modelul bugetului de producție pe produse (un), anul 2014 – semestrul II (extras)

Tipuri de produse/codul	Bugetul		
	Total semestrul II:	Trimestrul III	Trimestrul IV
1. Pătucuri			
11. V-2m	3	1	2
12. V-3m	16	7	9
2. Garnituri			
21. V-2m	2	1	1
22. V-3m	4	2	2
3. Canapele			
31. V-4	53	25	28
32. V-5	76	36	40
4. Ungherașe moi			
41. V-4	53	26	27
42. V-5	25	12	13

Sursa: elaborat de autor în baza datelor prezentate de SRL „Viomobcom”

În scopul asigurării posibilității de a produce și a vinde cantitatea planificată de produse, apare necesitatea ca entitatea să dispună de materii prime și materiale necesare fabricației acestora. De aceea, apare necesitatea de a întocmi bugetul aprovizionărilor.

Funcția serviciului aprovizionărilor constă în asigurarea stocurilor necesare realizării programului de producție și ține de următoarele restricții:

- evitarea oricărei opriri sau a perturbării în derularea producției și vânzării;
- administrarea unui stoc optim pentru asigurarea aprovizionărilor prin diminuarea imobilizării capitalurilor.

Bugetul aprovizionărilor reprezintă un plan detaliat, asumat la nivelul funcției de aprovizionare, care are rolul de asigurare a ritmicității aprovizionării cu materii prime și materiale pentru realizarea programului de producție și pentru evitarea unei eventuale opriri nejustificate a producției în condițiile unui stoc optim, care nu implică resurse financiare suplimentare. Obiectivul bugetului aprovizionărilor constă în administrarea mai bună a procurărilor, astfel, ca suprafața ocupată prin stocuri să fie mai restrânsă în vederea stabilirii unui buget al stocurilor și a unui buget al aprovizionărilor propriu-zise.

Pentru elaborarea bugetului, se utilizează informația cu privire la volumul probabil al producției și vânzărilor de produse la IPM. În acest caz, se iau în considerare stocurile de materii prime și materiale la începutul și finele perioadei de gestiune. Întocmirea bugetului stocurilor de materii prime și materiale este nemijlocit legată de bugetul producției și vânzărilor și rezultă din

acestea. Optimizarea rațională a stocurilor aduce în concordanță mărimea acestora formate pe diverse grupe de materii prime și materiale cu necesități de producție.

Modelul bugetului centralizator privind materiile prime și materialele necesare, pentru anul 2014 – semestrul II, este prezentat în tabelul 3.5.

Tabelul 3.5. Modelul bugetului centralizator privind CDM necesare fabricării produselor în anul 2014 – semestrul II (extras)

Nr. crt.	Articole de costuri	UM	Canapea „V-5”			Ungheraș moale „V-4”			Materiale necesare în producție	Preț, lei/UM	Valoarea materialelor necesare în producție (lei)
			Norma / unitate	VPF, un	Consum normat	Norma / unitate	VPF, un	Consum normat			
A	B	C	1	2	3=1x2	4	5	6=4x5	7=3+6	8	9=7x8
1.	Stofă	ml	11,5	76	874	12,5	53	662,5	1536,5	78,18	120123,57
2.	Poliuretan	kg	6,75		513	6,8		360,4	873,4	63,93	55836,46
3.	PTA	m ²	3		228	3,8		201,4	429,4	42,54	18266,68
4.	Cherestea	m ³	0,05		3,8	0,08		4,24	8,04	2687,0	21603,48
5.	Șuruburi	kg	0,3		22,8	0,22		11,66	34,46	32,40	1116,06
6.	Sintepuf	kg	3,2		243,2	4,2		222,6	465,8	43,52	20271,62

Sursa: elaborat de autor în baza datelor prezentate de SRL „Viomobcom”

Totodată, la IPM, pe lângă materiile prime și materiale necesare fabricării producției bugetate, este necesară asigurarea unei continuități a procesului de producție în timp. Anume, din aceste considerente, se vor elabora bugete de aprovizionări ale materiilor prime și materialelor care vor fi determinate, în funcție de numărul de produse, care urmează să fie fabricate în perioada bugetată cu stocurile minime necesare la începutul și finele perioadei analizate.

Pentru asigurarea continuității procesului de producție, recomandăm elaborarea bugetului privind necesarul de materii prime și materiale pentru fabricarea produselor prin tabelul 3.6.

Tabelul 3.6. Modelul bugetului privind necesarul de materii prime și materiale (cantitate) pentru asigurarea continuității procesului de producție, anul 2014 – semestrul II (extras)

Nr. crt.	Denumirea materiilor prime și materialelor	UM	Stocuri de materii prime și materiale la 31.12.2014	Materialele necesare în producție	Stocuri de materii prime și materiale la 01.07.2014	Bugetul aprovizionări de materii prime și materiale
A	B	C	1	2	3	4=1+2-3
1.	Stofă	ml	720	1536,5	900	1356,5
2.	Poliuretan	kg	365	873,4	260	978,4
3.	PTA	m ²	200	429,4	170	459,4
4.	Cherestea	m ³	4	8,04	6	6,04
5.	Șuruburi	kg	25	34,46	30	29,46
6.	Sintepuf	kg	220	465,8	160	525,8

Sursa: elaborat de autor în baza datelor prezentate de SRL „Viomobcom”

Pe lângă bugetul CDM, bugetul privind CDS constituie unul din principale bugete ce urmează a fi elaborate la entitățile de producție. Pentru IPM, recomandăm elaborarea bugetului privind CDS în baza tarifelor stabilite pentru diferite operațiuni tehnologice efectuate. În baza

tarifelor stabilite la fiecare operațiune tehnologică de fabricare a mobilei, se poate determina cota parte a costurilor directe cu personalul, în totalul PCE, stabilită la finele perioadei de gestiune.

Costurile directe cu personalul directe depind de tarifele stabilite fiecărei operațiuni de producere și prelucrare a mobilei, precum și de volumul producției fabricate. Astfel, bugetul CDS trebuie elaborat pe tipuri de produse (canapea V-4, canapea V-5, garnitura V-2m, garnitura V-3m etc.), apoi pe grupuri de produse (canapele, garnituri etc.), pe secții de producție și va continua până se va sistematiza informația pe întreaga entitate. Astfel, bugetul privind CDS la IPM pe diferite tipuri de produse fabricate este redat în tabelul 3.7.

Tabelul 3.7. Modelul bugetului centralizator privind CDS pe produse (lei) pentru în anul 2014 – semestrul II (extras)

Nr. crt.	Operațiuni de producere	Canapea „V-5”			Ungheraș moale „V-4”			Total salariu calculat în producție
		Tarif / unitate	VPF, un	Salariu tarifar	Tarif / unitate	VPF, un	Salariu tarifar	
A	B	1	2	3=1x2	4	5	6=4x5	7=3+6
1.	Croire	32	76	2432	60	53	3180	5612
2.	Cusut	48		3648	90		4770	8418
3.	Prelucrare lemn	60		4560	144		7632	12192
4.	Asamblare carcasă	25		1900	60		3180	5080
5.	Asamblare părți componente	6		456	10		530	986
6.	Încleiere poliuretan	25		1900	45		2385	4285
7.	Tapițare	100		7600	230		12190	19790
8.	Asamblare tapițare	20		1520	50		2650	4170
TOTAL		316,0	x	24016,0	689,0	x	36517,0	60533,0

Sursa: elaborat de autor în baza datelor SRL „Viomobcom”

În baza bugetului centralizator privind CDS pe produse, prezentat în tabelul 3.8, trebuie format un buget, care va cuprinde totalul CDS, adică inclusiv CAS și PAM calculate la salariile muncitorilor de bază. Bugetul costurilor cu personalul directe totale sunt redat în tabelul 3.8.

Tabelul 3.8. Modelul bugetului CDS totale (lei) pe produse, anul 2014 – semestrul II (extras)

Nr. crt.	Articole de costuri	Canapea „V-5”			Ungheraș moale „V-4”			Total CDS pe produse
		CDS / unitate	VPF, un	CDS calculate după VPF	CDS / unitate	VPF, un	CDS calculate după VPF	
A	B	1	2	3=1x2	4	5	6=4x5	7=3+6
1.	Costuri cu personalul directe	316,0	76	24016,0	689,0	53	36517,0	60533,0
2.	CAS	x	x	5523,68	x	x	8398,91	13922,59
3.	PAM	x	x	960,64	x	x	1460,68	2421,32
TOTAL		x	x	30500,32	x	x	46376,59	76876,91

Sursa: elaborat de autor în baza datelor SRL „Viomobcom”

Gruparea produselor permite elaborarea bugetului privind CDS pe perioade de gestiune. Din aceste considerente, bugetul privind CDS, în anul 2014 – semestrul II, poate fi descompus pe trimestre și este prezentat în tabelul 3.9.

Tabelul 3.9. Modelul bugetului CDS pe perioade de gestiune (lei) (extras)

Nr	Articole de costuri	Bugetul în 2014		
		Total semestru II	Trimestrul III	Trimestrul IV
1.	Costuri cu personalul directe	60533,0	29290,0	31243,0
2.	CAS	13922,59	6736,7	7185,89
3.	PAM	2421,32	1171,6	1249,72
TOTAL		76876,91	37198,3	39678,61

Sursa: elaborat de autor în baza datelor SRL „Viomobcom”

După bugetarea costurilor directe, se procedează la elaborarea bugetului CIP. În acest context, este necesară de elaborarea unui plan detaliat privind articolele de costuri, care nu pot fi incluse în mod direct în costul de producție, ci necesită o repartizare pe tipuri de produse după un anumit criteriu de includere în costul de producție. Luând în considerare că CIP în dependență de volumul fizic al produselor se clasifică în costuri indirecte de producție variabile și costuri indirecte de producție constante, recomandăm ca bugetul CIP, la IPM (tabelul A.22.1), să conțină două poziții de bază: 1) costuri de întreținere și funcționare a utilajelor de producție (CIP-variabile) și 2) costuri generale ale secției de producție (CIP-constante).

Pentru fiecare centru de responsabilitate (secție de producție), se vor forma separat bugete privind CIP. Acestea, la finele perioadei de gestiune (de obicei, pentru IPM, îl constituie trimestrul) se repartizează pe tipuri de produse fabricate, luând ca bază de repartizare valoarea CDM incluse direct în costul de producție.

În baza bugetelor privind CDM, CDS și CIP, se poate elabora bugetul costului de producție pe tipuri de produse, acesta fiind prezentat în anexa 22, tabelul A.22.2.

Principalele surse de informație pentru întocmirea bugetului stocurilor servesc datele contabilității privind produsele obținute și vânzarea acestora de către IPM. Prognoza nivelului cererii, care se formează sub presiunea factorilor externi, constituie una din părțile componente ale controlului asupra procesului de producție și de vânzare.

Bugetul aprovizionărilor conține informația privind indicatorii financiari-economici care caracterizează eficiența procesului de aprovizionare. Organizarea muncii în cadrul procesului de aprovizionare permite de a controla doi parametri principali, și anume volumul aprovizionărilor și prețul.

În afară de optimizarea costurilor aferente aprovizionărilor, rezerve mari există în intensificarea controlului asupra procesului aprovizionare. Astfel, pe seama optimizării acestui

business-proces se poate face ordine în volumul aprovizionărilor, iar pe seama intensificării controlului – în prețuri și în costurile aprovizionărilor cu materii prime și materiale.

Implementarea sistemului bugetar, la IPM, constă în formarea bugetului centralizator care reprezintă un sistem de bugete operaționale și financiare interconexate. Studiind, în mod detaliat, sistemul bugetar la IPM, s-a ajuns la concluzia că bugetele aplicate, în această ramură a industriei, pe lângă punctele forte, pe care le dețin, au și lacune, care pot influența negativ asupra activității subdiviziunilor. Avantajele și criticile procesului bugetar sunt prezentate în tabelul 3.10.

Tabelul 3.10. Avantajele și dezavantajele procesului bugetar la entitățile producătoare de mobilă

Nr	Avantajele procesului bugetar	Nr	Dezavantajele procesului bugetar
1.	Impune folosirea planificării în conducerea afacerilor;	1.	Abaterile apar frecvent din cauza modificării situației, a prognozelor sau a slabei performanțe manageriale;
2.	Stabilește parametrii pe care entitatea trebuie să-i realizeze pentru atingerea obiectivelor stabilite;	2.	Bugetele se elaborează în conformitate cu structurile existente ale entității, care pot fi neadecvate pentru situația curentă;
3.	Reduce timpul de organizare, atenția fiind concentrată asupra aspectelor de interes maxim;	3.	Existența unor programe bine documentate duce la lipsa de flexibilitate și adaptarea la noile schimbări;
4.	Repartizează resursele necesare procesului de producere în mod eficient;	4.	Risc de rigiditate și inerție în reacțiile entității la evoluțiile mediului;
5.	Ajută la gestionarea performanței, constituind astfel o bază de referință pentru realizări;	5.	Presiunea prezentului este prea puternică și diminuează forța obiectivelor pe termen scurt;
6.	Analizează abaterile apărute, ce conduc la luarea unor decizii corecte;	6.	Cadrele sunt supuse rutinei și acordă puțin timp activității de reflecție.
7.	Obligă managementul să gândească spre viitor, să stabilească planuri detaliate pentru atingerea obiectivelor;		
8.	Definește, în mod clar, zonele de responsabilitate;		
9.	Este un mijloc important de comunicare și coordonare;		
10.	Permite compararea periodică a datelor reale cu cele prevăzute anterior;		
11.	Obligă responsabilii centrelor de responsabilitate să prevadă consecințele deciziilor luate, astfel constituind un instrument de referință în luarea deciziilor;		
12.	Motivează angajații prin participare la elaborarea bugetelor și realizarea lor;		
13.	Oferă o bază de evaluare a performanțelor;		
14.	Asigură un control mai eficient prin supravegherea și raportarea regulată și sistematică a activităților.		

Sursa: elaborat de autor

Controlul de gestiune se sprijină pe un „contract de gestiune” între manager și ierarhie. Aceasta solicită îndeplinirea obiectivelor și încredințează resursele determinate, precum și aprecierea rezultatelor obținute. Un instrument clasic al acestui contract este planificarea bugetară, care permite definirea obiectivelor și mijloacelor puse în operă pe termen scurt. Dar aceasta nu poate fi suficientă, deoarece nu prevede viitorul „dintr-o lovitură singură”, în sensul că responsabilii au nevoie de referințe generale pentru a-și orienta deciziile și acțiunile. Controlul de gestiune trebuie să prescrie rolul, să permită persoanelor să identifice finalitățile acțiunii, iar, în caz de incertitudine, performanța pe care conducerea o așteaptă să fie clară și să servească drept ghid comportamentului lor.

Printre principalele elementele ale controlului de gestiune la IPM, se înscrie și evaluarea eficienței centrelor de responsabilitate. Pentru rezolvarea acestei probleme, trebuie elaborate bugete pe fiecare centru de responsabilitate, care să conțină atât date planificate sau previzionate, cât și date factice ale acestor subdiviziuni.

La elaborarea bugetelor pe secții, structurate pe centre de responsabilitate, e necesar de făcut distincție între costurile proprii ale centrului de responsabilitate și costurile recepționate de la alte centre de responsabilitate.

Prin centralizarea tuturor bugetelor costurilor de producție ale secțiilor de bază și auxiliare, rezultă bugetul costurilor de producție a entității. Un astfel de buget are drept scop determinarea costurilor necesare la fabricarea întregii producții programate pe un termen stabilit, fie un an sau pe perioade de gestiune mai mici încadrate într-un an.

Conform totalurilor perioadei bugetate, managerul-analist efectuează un control de gestiune al executării sarcinii planificate și întocmește rapoarte. Acest control, spre deosebire de controlul operațional, nu posedă o acțiune de ajustare operativă, ci îndeplinește alte funcții și sarcini:

- contribuie la obținerea informației integrale în baza căreia se corectează conținutul bugetelor viitoare;
- permite să se aprecieze obiectiv activitatea managerilor și a centrelor de responsabilitate conduse de aceștia.

Managerul-analist începe controlul de gestiune de la studierea rezultatelor efective ale activității entității în perioada bugetată, apoi, la compararea acestora cu cele planificate, fixează abaterile existente. Este important nu doar să evidențieze abaterile propriu-zise, dar și să stabilească cauzele de apariție ale acestora, să cerceteze legăturile directe și indirecte, să studieze dependențele evidente și ascunse între indicatorii cercetați.

Controlul bugetar permanent și periodic al centrelor de responsabilitate, la IPM, se recomandă să se realizeze cu ajutorul managerului-analist, care va răspunde de performanțele bugetare și va justifica abaterile de la prevederile bugetare. Sistemul informațional de urmărire a execuției bugetare, pe cale contabilă, are în vedere organizarea unei contabilități curente la nivelul fiecărui centru de responsabilitate. Controlul costurilor prin analiza abaterilor se bazează pe calculul, urmărirea și raportarea abaterilor dintre realizări și previziuni [31, p. 223]. Acesta reprezintă o necesitate în situația aplicării managementului prin bugete, când abaterile trebuie stabilite în mod operativ, pe parcursul producției pe feluri, locuri și cauze generatoare.

La organizarea sistemului bugetar, trebuie determinate locul și rolul sistemului de control al executării bugetelor în structura organizațională a entității. De asemenea, e necesar să se stabilească cine va îndeplini sarcinile și funcțiile controlului, care va cuprinde toate nivelurile ierarhiei organizaționale și toate subdiviziunile entității.

La soluționarea acestei probleme, în primul rând, trebuie să se ia în considerare dimensiunile entității. În entitățile foarte mari, e necesară crearea unei funcții de control al centrelor de responsabilitate (pe sfere de activități) ca subdiviziuni inferioare independente. IPM, în marea majoritate, sunt de dimensiuni medii și mici, iar controlul de executare a bugetelor se prezintă ca o formă de susținere a conducerii la luarea deciziilor. Din aceste considerente, după părerea noastră, este rațional ca funcțiile controlului de gestiune să fie încredințate managerului-analist.

Efectuarea analizei executării bugetelor are două scopuri de bază: planificată și de stimulare-control. Funcția planificată a analizei constă în faptul că, în baza concluziilor obținute, se introduc corectări în strategia economică și tactică a entității și se elaborează bugete pe perioada următoare. În general, sarcina analizei executării bugetului precedent la întocmirea unui buget nou constă în amplasarea resurselor și atragerea surselor de finanțare, care se efectuează ținând cont de rezervele interne de sporire a eficienței. Funcția de stimulare-control al analizei executării bugetelor se efectuează prin răspunderea personală a conducătorilor subdiviziunilor pentru abaterile survenite între indicatorii efectivi și bugetari.

Analiza bugetelor se efectuează în două etape:

- 1) studierea generală a abaterilor indicatorilor activității: încasări, costuri, rezultate financiare pe entitate, în ansamblu, și pe centre de profituri, se reprezintă prin studierea pozitivă a divergențelor existente.
- 2) compararea indicatorilor efectivi și bugetari ai bugetelor de vânzări, producție, costurilor indirecte și altor bugete, prin identificarea divergențelor și stabilirea cauzelor acestora. Analiza părților „forte” și „slabe” ale activității entității în scopul

identificării rezervelor interne ale sporirii eficienței și îmbunătățirii situației financiare.

Baza informațională a primei etape a analizei poate începe de la situația de profit și pierdere. După cum s-a menționat mai sus, pe măsura creșterii nivelului ierarhiei gestionării, detalierea rapoartelor scade. Astfel, conducerii de vârf i se vor prezenta date privind activitatea întreprinderii, în general, pe parcursul perioadei de raportare.

În baza datelor acestui raport, este greu de explicat cauza creșterii și/sau micșorării valorii unor indicatori. În acest caz, conducerea poate solicita raportul privind îndeplinirea volumului vânzărilor în perioada bugetară.

Conducătorii centrelor de responsabilitate poartă răspundere pentru îndeplinirea volumului planificat al vânzărilor. Aceasta permite de a concluziona cu privire la gradul de îndeplinire a sarcinii bugetare de către fiecare centru de responsabilitate.

Entitatea, ca activitate organizațională economică, aflată într-un mediu socio-politic și economic, într-o permanentă schimbare, suportă, din această cauză, un impact considerabil în funcționarea sa [4, p.9]. De aceea, sistemul contabil al unei entități contemporane se află sub influența factorilor mediului ambiant care se modifică în permanență. Schimbările care se produc în mediul intern și extern exercită o influență corespunzătoare asupra funcționării entității în ansamblu și a sistemului bugetar, în particular. În acest caz, apare necesitatea de adaptare a procesului bugetar la condițiile variabile ale mediului înconjurător.

Sistemul bugetar necesită perfecționare permanentă, adaptare la condițiile mediului intern și extern, care se modifică în permanență. În acest scop, am elaborat măsuri de sporire a eficienței funcționării acestuia. Realizarea acestor măsuri va permite să se asigure stabilitatea dezvoltării organizației și obținerea unui profit maxim cu costuri minime.

Adaptarea sistemului de bugetare la cerințele economiei de piață, care se află în permanentă schimbare, poate fi asigurată prin perfecționarea permanentă a acestuia. Măsurile care constituie algoritmul sporirii eficienței funcționării sistemului bugetar sunt examinate în figura 3.5.

Procesul de sporire a eficienței sistemului bugetar, deja, existent trebuie să înceapă de la determinarea locului și rolului bugetării în sistemul gestionar al entității. În acest scop, managerul-analist efectuează periodic sondajul responsabililor pe diverse niveluri ierarhice. Drept obiect al acestui sondaj îl constituie cerințele față de sistemul bugetar dorit și determină direcțiile funcționării acestui sistem, care vor fi confirmate prin modificări.

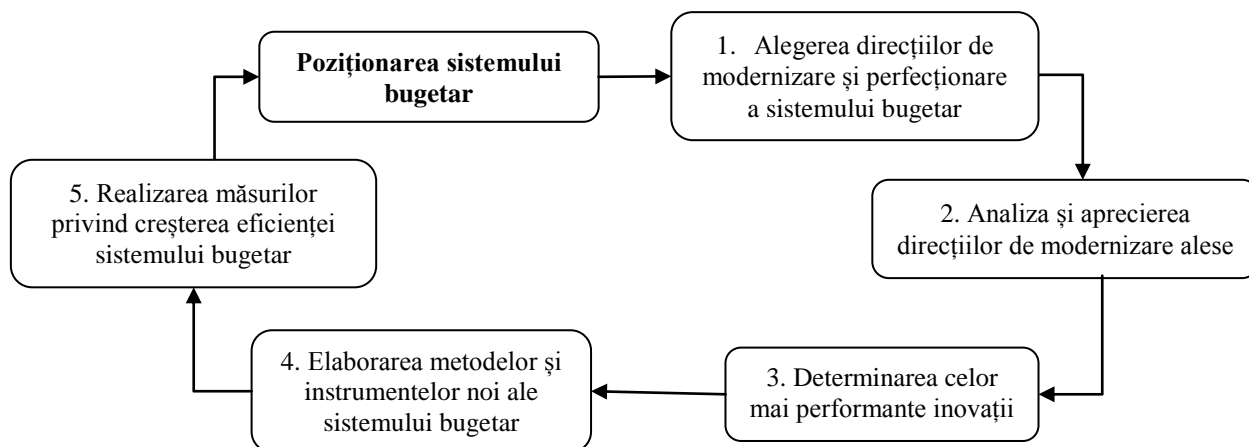


Fig. 3.5. Măsuri de creștere a eficienței sistemului bugetar la IPM

Sursa: elaborat de autor

Următoarea etapă de creștere a eficienței sistemului bugetar constă în analiza și aprecierea direcțiilor de reformare. Managerul-analist efectuează calculul aproximativ al costurilor aferente creării și implementării produselor inovatoare și a serviciilor care permit modernizarea sistemului bugetar și determină gradul de satisfacție al utilizatorilor interni și apreciază eficiența utilizării produselor și serviciilor elaborate de aceștia.

La etapa următoare, managerul-analist revizuieste și elaborează noi metode și instrumente ale sistemului bugetar ca fiind cele mai optime pentru entitate. În literatura economică, pentru aprecierea realizării indicatorilor prestabiliți ai bugetelor, se recomandă utilizarea sistemului de comparare a „bugetului-fapt”, care permite stabilirea exactă a divergențelor dintre mărimile planificate și efective, precum și depistarea cauzelor de apariție a acestor abateri. O lacună de bază a acestui sistem o constituie faptul că administrației entității informația respectivă îi este utilă în mod parțial; întrucât compararea „buget-fapt” este direcționată către trecut și conține explicații ale evenimentelor care deja au avut loc și ale rezultatelor acestora.

În analiza abaterilor de la valorile bugetate, trebuie avute în vedere următoarele aspecte:

- abaterile de la bugete se datorează unor cauze controlabile, care pot fi influențate prin deciziile de gestiune, sau unor cauze necontrolabile, care nu pot fi influențate prin deciziile unui responsabil. Managerii trebuie să-și concentreze acțiunile de gestiune asupra cauzelor controlabile, care influențează realizarea obiectivelor de performanță definite prin buget;
- abaterile de la valorile bugetate pot fi favorabile sau nefavorabile. De exemplu, depășirea costului bugetat de costurile materiale directe și/sau de costurile cu personalul directe reprezintă abateri nefavorabile de la buget, deoarece exced prevederile bugetare. Abaterile favorabile sunt generate atât de valori realizate sub prevederile bugetului, cum ar fi: realizarea unor costuri directe materiale și costuri

- directe cu personalul mai mici decât cele bugetate, cât și de valori efective peste prevederile bugetare, ca în cazul obținerii unui preț de vânzare superior celui bugetat;
- în principiu, orice abatere de la valoarea bugetată este rezultatul acțiunii a doi factori: preț (factor calitativ) și cantitate (factor cantitativ). De exemplu, abaterea de la valoarea bugetată a consumului de materie primă este formată dintr-o variație a prețului unitar și o variație rezultată din diferențele de cantitate. De regulă, responsabilii de gestiune tind să exercite un control mai aprofundat asupra variațiilor de natură cantitativă și un control mai lejer asupra variațiilor de preț;
 - cauzele controlabile ale abaterilor de la valorile bugetate pot fi influențate printr-o decizie autonomă a unui responsabil de gestiune sau constituie răspunsul unor fapte externe centrului de responsabilitate. De aceea, urmărirea și analiza abaterilor de la bugete trebuie asociate cu o formulă de management al entității, cum sunt managementul prin excepții și controlul prin responsabilități. Practicarea unui astfel de control nu exclude analiza punctuală a abaterilor favorabile, deoarece acestea pot fi și cauza unei defineri prea laxe a bugetelor.

În procesul activității de cercetare, a fost elaborat un sistem de „depistare a abaterilor posibile” care se bazează pe detectarea oportună a modificărilor semnificative și elaborarea măsurilor de corectare privind prevenirea lor. Esența acestuia constă în efectuarea controlului de gestiune al executării sarcinii bugetare prin întocmirea rapoartelor intermediare, care conțin informații ce permit conducătorilor să ia decizii manageriale oportune orientate spre atingerea scopului propus.

După stabilirea măsurilor de sporire a eficienței funcționării sistemului bugetar, în etapa realizării modificărilor trasate, managerul-analist elaborează forma și conținutul bugetelor, stabilește termenele și modul de efectuare a acestora.

Modernizarea regulată a sistemului bugetar contribuie la funcționarea eficientă a acestuia, ceea ce permite formarea unei baze informaționale mai calitative a sistemului gestionar.

Un moment important, în asigurarea funcționării eficiente a sistemului bugetar, constă în repartizarea rațională a funcțiilor și sarcinilor bugetării. În viziunea noastră, o deficiență esențială a structurii organizaționale actuale a sistemului bugetar, la IPM, este faptul că managerul-analist trebuie să-și irosească o bună parte din timpul de lucru pentru efectuarea unui control asupra executării bugetelor. Și, în acest caz, managerul-analist, într-o măsură tot mai mare, îndeplinește o funcție de înregistrare, dar nu analitică, ceea ce contravine rolului de „navigator” al acestuia în sistemul de gestionare al entității. Considerăm că soluționarea acestei probleme constă în

redistribuirea sarcinilor managerului-analist, adică în delegarea unor atribuții conducătorilor centrelor de responsabilitate.

Una din variantele optime de redistribuire a sarcinilor bugetării dintre managerul-analist și managerul centrelor de responsabilitate este prezentată în figura 3.6.

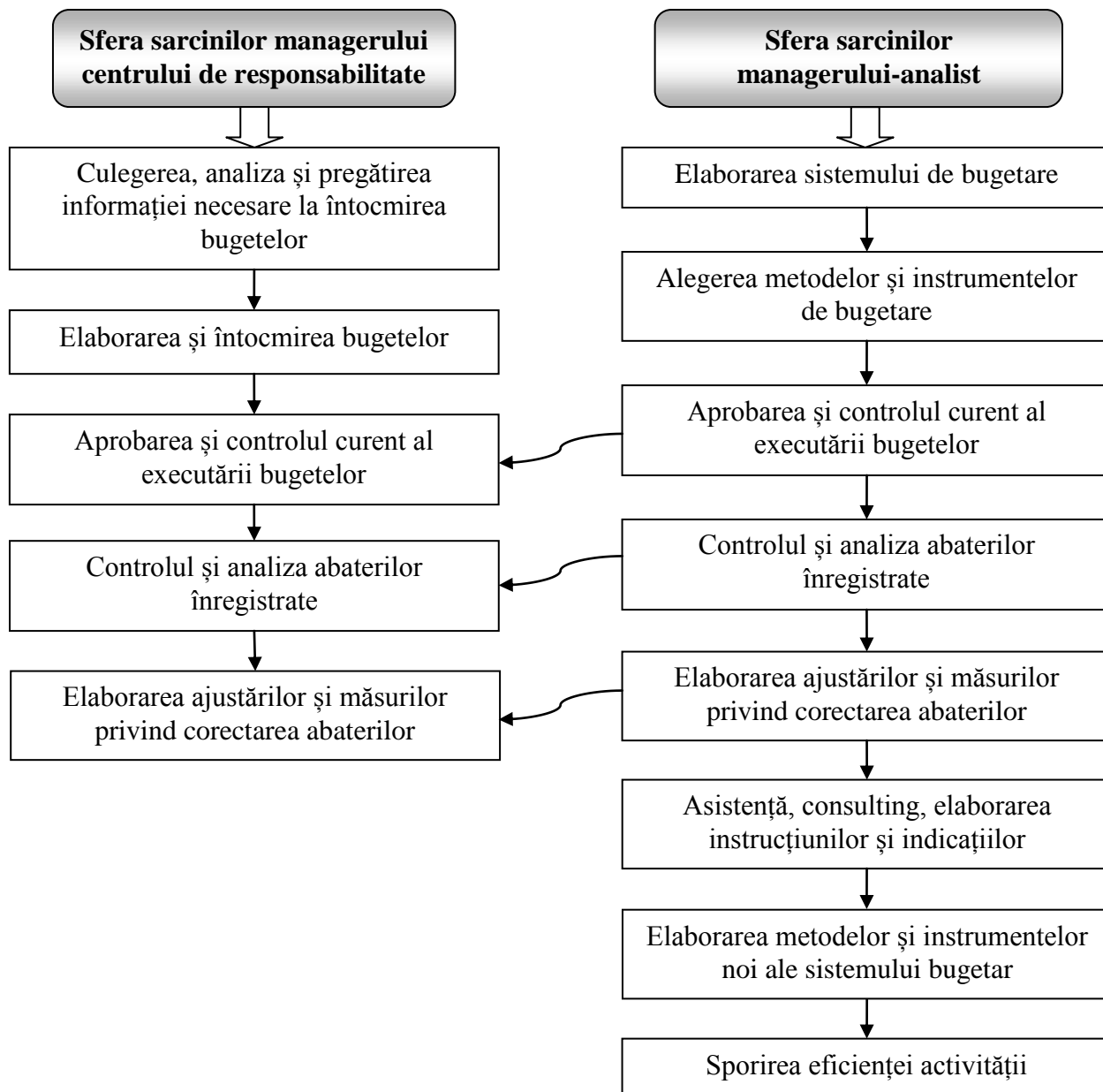


Fig. 3.6. Redistribuirea sarcinilor sistemului bugetar recomandată IPM
Sursa: elaborat de autor

În procesul de redistribuire a sarcinilor bugetării între managerul-analist și managerul centrelor de responsabilitate, este important să se identifice „calea de mijloc” privind apropierea maximă de locul evenimentelor și capacitatea de asigurare a unității și caracterul integral al sistemului instituit. Redistribuirea sarcinilor acestor manageri constituie primul pas în

direcționarea spre dezvoltarea tendințelor noi ale sistemului bugetar – autoadministrare și autocontrol.

La baza autoadministrării, stă transmiterea unor funcții legate de procesul asigurării informaționale, planificării și controlului de la managerul-analist în obligațiile conducătorilor centrelor de responsabilitate. Luând în considerare faptul că conducătorii cunosc bine specificul sectoarelor sale, această direcție de dezvoltare are perspective. Managerul-analist va exercita funcții de consulting, coordonare și sprijin al conducătorilor în procesul de autoadministrare. În contextul unei astfel direcții de dezvoltare, cum este autoadministrarea, trebuie să se examineze ideea autocontrolului.

Realizarea funcțiilor de autocontrol presupune acordarea conducătorilor subdiviziunilor a libertății de acțiuni și a dreptului de a lua decizii de sine stătătoare.

Premisa realizării reușite a autocontrolului este soluționarea problemei privind faptul ce sarcini bugetare trebuie să-și asume conducătorul subdiviziunii și în ce formă managerul-analist îi va acorda un suport. Considerăm irațional dacă conducătorul va compara indicatorii bugetari cu cei efectivi, va stabili abateri privindu-i pe aceștia, neavând, în acest caz, posibilitatea de a influența asupra lor prin luarea deciziilor operative.

3.2. Exercițarea controlului de gestiune și raportarea rezultatelor

Managerii administrează viitorul entității și raportează, în mod constant, prezentul acesteia, în sensul că orientează și ajustează procesul (acțiunea) și evaluează performanțele obținute, comparându-le cu rezultatele stabilite prin obiective [28, p.45]. Corectitudinea și relevanța deciziilor manageriale sunt condiționate, în mare măsură, de modul de prezentare a informațiilor furnizate de contabilitate. Principalul mijloc de transmitere a acestora se bazează pe procedurile și ciclurile sistemului de raportare, care are un impact semnificativ și direct asupra procesului decizional.

Întocmirea și utilizarea rapoartelor manageriale generează un șir de probleme, dintre care principalele sunt:

- stabilirea cerințelor metodico-organizaționale față de rapoartele manageriale;
- ierarhizarea rapoartelor manageriale în funcție de informația furnizată;
- corelarea persoanelor responsabile de întocmire a rapoartelor manageriale cu destinatarii de informații;
- detalierea informației rapoartelor manageriale prin determinarea cauzelor de înregistrare a abaterilor și identificarea persoanelor responsabile de abateri;
- recomandarea unui set de modele de Rapoarte manageriale pentru IPM;

- accentuarea conexiunii rapoartelor interne cu deciziile manageriale.

Pentru aceasta, procesul de management presupune organizarea contabilității costului pe centre de responsabilitate și întocmirea rapoartelor manageriale pe niveluri ierarhice.

Raportarea joacă un rol de sistem de semnalizare care asigură aparatul de conducere cu informație privind executarea bugetelor, de aceea, aceasta trebuie să corespundă cerințelor înaintate față de ea și să fie înțeleasă. Pentru ilustrativitate în rapoarte, este necesar să se recurgă la prezentarea grafică a informației, evidențierea informației importante, concentrând atenția conducerii pe un număr relativ mic de articole, în care valorile efective diferă esențial de cele bugetate.

La organizarea sistemului de control al executării bugetelor, nu există o metodă unică stabilită privind întocmirea și prezentarea rapoartelor manageriale. Aceasta trebuie să fie elaborată ținând cont de specificul tehnologiei de producție și de particularitățile calculației costului de producție la IPM. Cerințele de bază înaintate față de întocmirea și conținutul rapoartelor privind executarea sarcinii bugetare sunt:

- raportul managerial trebuie să conțină informații contabile concrete orientate spre o anumită persoană;
- informația din raport trebuie să fie operativă și prezentată într-o formă acceptabilă pentru a fi înțeleasă;
- raportul nu trebuie să fie supraîncărcat cu informație în plus. Datele trebuie să fie prezentate, într-o astfel de formă, care să-i permită conducătorului să efectueze mai optim acțiunile de control și să ia decizii manageriale corecte;
- rapoartele manageriale trebuie să conțină informații privind abaterile datelor efective de la indicatorii bugetari. Aceasta va permite analiza diferențelor apărute și determinarea cauzelor posibile de apariție a acestora, precum și atribuirea responsabilităților subdiviziunii inferioare concrete.

Managerul-analist, întotdeauna, trebuie să respecte principiul de bază al întocmirii rapoartelor manageriale, potrivit căruia caracterul detaliat al rapoartelor se micșorează pe măsura creșterii nivelului conducătorului căruia acestea se prezintă. Prin urmare, conducătorilor de treptele II (șefii secțiilor de producere) și III (șefii secțiilor de bază și auxiliare) ale structurii ierarhice ale entității li se prezintă rapoarte care conțin informații mai detaliate.

Pentru o gestionare economică rațională, rapoartele manageriale trebuie să satisfacă necesitățile managerilor în privința acumulării informației pe sectoare de activitate sau centre de responsabilitate. Structurarea entității pe centre de responsabilitate contribuie la majorarea performanței prin atribuirea managerilor responsabili la toate nivelurile ierarhice și măsurarea

contribuției acestora în ansamblu pe entitate. În practica IPM, rapoartele manageriale prezentate comportă un caracter nesistematic și cuprind activitatea entității, în ansamblu, limitând posibilitatea de utilizare a informației în gestionarea eficientă. De aceea, întocmirea rapoartelor manageriale la IPM se consideră necesară cel puțin din două motive:

- în primul rând, prin intermediul acestora, se poate controla activitatea centrelor de responsabilitate și aprecia obiectiv calitatea activității fiecăruia și a managerului acestuia;
- în al doilea rând, rapoarte manageriale ajută însuși managerul, prin faptul că una din principalele sale calități reprezintă posibilitatea reflectării factorilor planificați.

Managerul oricărui nivel trebuie să fie la curent cu modul în care funcționează activitatea sa și cu gradul de eficiență. Dacă planificările sale nu sunt atinse, trebuie să stabilească cauza acestor devieri cât mai rapid. În caz contrar, acesta nu va putea să corecteze la timp abaterile apărute și să-și atingă scopul propus. Astfel, un control gestionar bine organizat la nivelul unui centru de responsabilitate dă posibilitatea managerului centrului respectiv să ia decizii bine argumentate și să revadă scopurile propuse de centrul său pe o perioadă.

Pornind de la cele expuse mai sus, putem menționa că întocmirea rapoartelor manageriale apare ca un fundament de legătură a diferitelor niveluri din ciclul managerial, constituind informațiile într-un „tot indivizibil”. Acestea reflectă nivelul de atingere a bugetelor elaborate și caracterizează factorii planificați în activitatea entității. Caracterul rațional al procesului de producere, realizarea efectivă și utilizarea resurselor în baza planurilor, de asemenea, se reflectă prin factorii efectivi, în comparație cu cei planificați.

Astfel, rapoartele manageriale, prin sine, prezintă o integrare orientată spre normalizare, planificare și evidență a informațiilor la diferite stadii de formare și prelucrare, prezentând astfel, baza de realizare și dezvoltare a funcțiilor manageriale.

Pe lângă toate acestea, întocmirea rapoartelor manageriale prezintă și unele dezavantaje, precum:

- 1) insuficiența informației analitice cu caracter generalizator și nu ține de necesitățile centrelor de responsabilitate, fiind necesară nu doar managerului centrului de responsabilitate, ci managerului entității;
- 2) alegerea parțială a factorilor de control, informația este prezentată, în general, și nu ține de o problemă concretă;
- 3) existența informației inutile ce prezintă o dificultate la căutarea datelor necesare gestionării;
- 4) utilizarea registrelor proprii sub formă liberă nu prezintă încredere.

Aceste probleme sunt discutate de un șir de savanți străini, precum: Bouquin H. (Franța); Kaplan (SUA); Palii V., Karpov T., Vahrușin M. (Federația Rusă); Cristea H., Caraiani C., Dumitrana M. (România); și autohtoni: Panuș V., Țugulschi I., Mihaila S. (RM) etc.) în lucrările lor științifice.

Pentru o funcționare efectivă și o reflectare adecvată a rezultatelor bugetare, rapoartele manageriale trebuie să respecte anumite condiții:

1. În primul rând, organizarea evidenței operative și contabile trebuie să corespundă cerințelor bugetării. Iar, dacă înlocuirea evidenței operative la entitate depinde doar de cerințele interne ale administrației, atunci, organizarea contabilității, în mare măsură, este orientată spre satisfacerea cerințelor utilizatorilor interni. Stabilind principiile de organizare a contabilității, informația oferită de acestea este limitată pentru a elabora rapoarte în scopuri bugetare în măsura cerută. În astfel de situații, este necesară concordanța dintre interesele contabilității financiare și ale celei de gestiune, cu scopul de a avea posibilitatea să transforme datele unui sistem în celălalt;
2. În al doilea rând, pentru o funcționare adecvată a rapoartelor manageriale, este necesară respectarea anumitor etape de elaborare a informației entității într-un singur circuit managerial. Din acest punct de vedere, etapele bugetării, indiferent de rezultatele reale și analiza acestora, trebuie să fie interdependente. O astfel de abordare ar evalua impactul entității, luând în considerare parametrii de conducere.

Actele normative actuale nu reglementează raportarea internă, iar prezentarea rapoartelor manageriale, în cadrul fiecărei entități, este diferită, adică la constituirea acesteia nu se respectă o abordare stereotipă. Analiza criteriilor de clasificare a rapoartelor manageriale propuse de savanții: Nederița A. [52, p.3], Panuș V. [106,p. 31] (Republica Moldova); Bezrukih P.S., Kondracov N.P., Palii V.F. [155, p.451], Kaverin O.D., Vahrușin M.A. [161, p.9], Karpov T.P., Șeremet A. [190, 429], Ivașkevici V. [168, 111], Avercev I. [147, p. 400] (Federația Rusă); Drury C. [166, 26] (Marea Britanie); Horngren .Ch., Datar M.S., Foster G. [77, p.2] (SUA), din punct de vedere științific al acestora, este prezentată în figura 3.7.

O importanță deosebită, la întocmirea rapoartelor manageriale, prezintă principiul ierarhizării, care presupune prezentarea rapoartelor în mod ierarhizat. Scopul unei astfel de abordări constă în faptul că șeful unui nivel mai ridicat de conducere nu are necesitatea de a verifica minuțios rapoartele nivelurilor ierarhice inferioare, până când nu va apărea o problemă managerială.

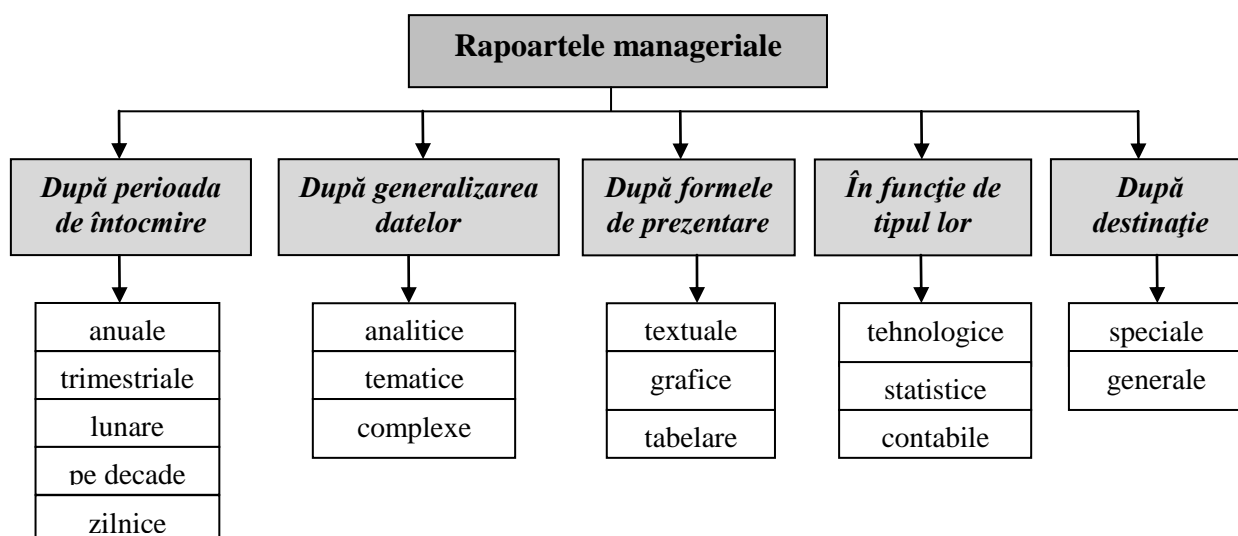


Fig. 3.7. Clasificarea rapoartelor manageriale

Sursa: elaborat de autor

După cum s-a menționat în subcapitolul 1.3, persoanele responsabile de prezentarea informației la IPM-mari se prezintă în cinci niveluri ierarhice (fig. 2.1.), iar la IPM-mici – în două niveluri ierarhice (fig. 2.2.). În baza ierarhiei nivelurilor de prezentare a informației, rapoartele manageriale, de asemenea, pot fi ierarhizate în funcție de informația conținută în cadrul acestora. Schema privind ierarhizarea rapoartelor manageriale la nivelul entității este prezentată în tabelul 3.8.

Tabelul 3.8. Schema ierarhizării rapoartelor manageriale la nivelul entității

Nivelul 5	Raportul Directorului general
Nivelul 4	Raportul Directorului-adjunct pe producere
Nivelul 3	Rapoartele șefilor de secție
Nivelul 2	Rapoartele centrelor de responsabilitate
Nivelul 1	Angajații entității

Sursa: elaborat de autor în baza [17, p. 149]

Pentru crearea unui sistem de rapoarte manageriale, în cadrul unei entități, este necesară, mai întâi de toate, determinarea volumului și tendinței de acumulare a informației despre costuri și rezultate, care este necesară managerilor unităților structurale, precum și regularitatea prezentării acestora: înscrise în raport, împreună cu indicatorii de costuri și rentabilitate, care să asigure identificarea gradului de participare a centrelor de responsabilitate la formarea profitului entității; să prezinte informația necesară și suficientă de identificare a abaterilor dintre rezultatele efective și cele planificate, normate și estimate.

Rapoartele manageriale diferă în funcție de necesități, cerințe, perioade, centre de responsabilitate, fluxul de informații care îl necesită la elaborarea și informația reflectată de acestea, responsabilul și destinatarul informației (anexa 23) etc. În acest context, rapoartele

manageriale trebuie să fie elaborate de centrele de responsabilitate, care dispun de informații și necesită o prelucrare a acestora. Corelația dintre centrele de responsabilitate formate și rapoartele manageriale recomandate IPM sunt prezentate în anexa 23.

În consecință, din cele expuse, e binevenită formarea unui „plan-hartă” pentru IPM, care să reflecte necesitățile informaționale ale subdiviziunilor în cadrul entității: pe secții, sectoare, brigăzi, schimburi etc. Forma acestui „plan-hartă”, trebuie să asigure un nivel maxim de informație pentru managerii diferitelor nivele de conducere și să includă următorii indicatori:

- tipul datelor (cantitative, de cost etc.);
- lista de informații (eliberarea produselor fabricate, producției în curs de execuție, consumul de materiale, utilizarea timpului de muncă etc.);
- periodicitatea prezentării (săptămânal, pe decade, lunar etc.) etc.

Fluxul de informații poate fi prezentat ca un spațiu informativ, care oglindește totalitatea indicatorilor economici interni, formați într-o anumită perioadă de timp. Pentru luarea deciziilor manageriale, trebuie cunoscută nu numai situația în perioada dată, dar și în cele anterioare.

Scopurile controlului de gestiune și analizei abaterilor necesită ca la fiecare entitate să se elaboreze un raport detaliat pe fiecare centru de responsabilitate, care să prezinte informații detaliate privind fiecare departament, sector, secție de producere, articole, debitori și creditori, surse de venituri etc.

Analiza abaterilor reprezintă un instrument al controlului costurilor și ajută la identificarea responsabilităților și cauzelor de apariție. În baza analizei abaterilor înregistrate la nivelul centrului de responsabilitate, managerii nivelurilor ierarhice respective pot lua măsuri corective. Iar ca abaterile înregistrate să servească drept bază decizională în rapoartele manageriale, aceste din urmă trebuie să întrunească următoarele condiții:

- identificarea corectă a abaterilor pe factori de influență;
- stabilirea și identificarea persoanelor responsabile de înregistrarea abaterilor nefavorabile;
- raportarea abaterilor se orientează spre abaterile controlabile având drept scop identificarea la timp a responsabililor, precum și luarea măsurilor corective necesare de înlăturare a ineficienței acestora cu impact favorabil asupra performanței entității;
- raportarea abaterilor nivelurilor ierarhice superioare poate cuprinde detalii pe cauze și persoane responsabile. Prin urmare, raportarea detaliată se bazează pe costurile standard, care reprezintă o situație de conciliere dintre datele stabilite standarde și cele înregistrate efectiv de entitate.

Întrucât, în cadrul IPM producerea mobilei constituie un punct de reper, recomandăm modele de raportare a centrului de responsabilitate „Producere”:

1) raportul privind abaterile costurilor de materie primă și materiale de la costurile standard, prezentat în tabelul A.16.1.

În contabilitatea de gestiune, calculul costurilor de materie primă și materiale directe trebuie să asigure organizarea unei evidențe operative pentru urmărirea, înregistrarea, analiza și raportarea abaterilor costurilor efective de la nivelul prestabilit. Stabilirea abaterilor prezintă o mare importanță în cuantificarea cu exactitate a costurilor efectiv realizate.

Organizarea acestei evidențe asigură stabilirea abaterilor, în mod operativ, pe parcursul desfășurării procesului de producție, pe feluri, locuri și cauze generatoare. Abaterile de la costuri directe materiale se analizează atât cantitativ, cât și valoric.

În cadrul IPM, urmărirea operativă a CDM se realizează prin intermediul normelor sau standardelor de consum, care se limitează la aspectul cantitativ și conduce la obținerea unor informații corecte și operative cu privire la abaterile de cantitate.

Calculul și analiza acestor abateri se efectuează, concomitent, cu desfășurarea procesului de producție, pe măsura producerii lor (în cazul utilizării metodei de calculație standard-cost), cât și la finele perioadei de gestiune [17, p. 151]. În primul caz, analiza are drept scop descoperirea cauzelor care au produs abaterile respective, pentru ca, în raport cu acestea, managementul să adopte o serie de decizii de corectare, iar, în cel de-al doilea caz, să identifice persoanele responsabile, și în al treilea caz, are drept scop fundamentarea și adoptarea unor decizii de perspectivă pe baza previziunilor care se fac cu privire la costul producției.

Examinarea raportului privind abaterile CDM de la costurile standard (anexa A.16.3.), oferă posibilitatea detalierii informației privind abaterile CDM la fabricarea componentei „laterale sertar” a produsului „masă de scris” în tabelul 3.11. Aceasta va permite determinarea abaterii înregistrate (favorabilă sau nefavorabilă) și cauza apariției acesteia. Dacă este să ne referim la cauzele de apariție a abaterilor nefavorabile, putem identifica persoana responsabilă a acesteia în baza anexei 14.

Perfecționarea organizării contabilității CDS trebuie să urmărească determinarea, în mod operativ, pe parcursul procesului de producție, a abaterilor costurilor efective cu costurile cu personalul directe, precum și a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii și a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală, stabilite înainte de începerea procesului de producție. Astfel, se poate efectua zilnic sau la intervale foarte scurte de timp o analiză sistematică a activității desfășurate de entitate, având rolul de a stabili abaterile pentru aceste costuri pe purtători de costuri, locuri și cauze, precum și identificarea responsabilităților.

Tabelul 3.11. Detalierea informației din raportul privind abaterile CDM efective de la CDM stabilite standard la fabricarea componentei „laterale sertar”, produsul – „masă de scris”

Denumirea materialelor	UM	Abateri, cauze și persoane responsabile înregistrate, lei						
		de consum			de preț			total
		Suma, lei	Cauza	Persoana responsabilă	Suma, lei	Cauza	Persoana responsabilă	
Cherestea paltin uscată	m ³	-3120,0	favorabilă	-	0	-	-	-3120,0
Adeziv	kg	0	-	-	+65,0	Pierderea discount-ului	Managerul financiar	+65,0
Bandă abrazivă	buc.	+904,8	Folosirea materialelor nestandardizate	Managerul pe aprovizionări	+109,2	favorabilă	-	+1014,0
TOTAL		-2215,2	x		+174,2	x		-2041,0

Sursa: elaborat de autor în baza datelor prezentate de SRL „Crinela”

2) raportul privind abaterile timpului utilizat de angajați de la costurile standard (tabelul A.16.2). Analiza raportului privind abaterile CDS efective de la costurile standard, la fabricarea componentei „laterale sertar”, produsul „masă de scris”, în tabelul 3.12, asigură detalierea informației privind abaterile CDS, prin determinarea cauzelor și identificarea persoanelor responsabile de apariție a abaterilor nefavorabile în baza anexei 14.

Tabelul 3.12. Detalierea informației din raportul privind abaterile CDS de la CDS stabilite standard la fabricarea componentei „laterale sertar”, produsul – „masă de scris”,

Denumirea operațiunilor	UM	Abateri înregistrate, lei						
		de timp			de tarif			total
		Suma, lei	Cauza	Persoana responsabilă	Suma, lei	Cauza	Persoana responsabilă	
Retezare	ore	+520,0	Personalul insuficient calificat	Managerul pe personal	0	-	-	+520,0
Spintecare	ore	-520,0	favorabilă	-	+130,0	Modificarea tarifelor	Necontrolabilă	-390,0
Rindeluire și recroire	ore	-520,0	favorabilă	-	0	-	-	-520,0
Formare covor	ore	0	-	-	-130,0	favorabilă	-	-130,0
Presare	ore	0	-	-	+130,0	-	-	+130,0
Calibrare	ore	-520,0	favorabilă	-	0	-	-	-520,0
Formatizare	ore	0	-	-	+65,0	Modificarea tarifelor	Necontrolabilă	+65,0
Frezare	ore	0	-	-	0	-	-	0
Verificare	ore	0	-	-	0	-	-	0
Total operații	lei	-1040,0	favorabilă	-	+195,0	Modificarea tarifelor	-	-845,0
CAS și PAM	lei	-280,8	favorabilă	-	+52,65	Modificarea tarifelor	-	-228,15
TOTAL CDS	x	-1320,8	x	x	+247,65	x	x	-1073,15

Sursa: elaborat de autor în baza datelor SRL „Crinela”

Stabilirea și analiza abaterilor de la costurile directe cu personalul și contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii și a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală aferente acestora constituie o problemă importantă ce trebuie soluționată pe parcursul desfășurării procesului de producție. Pentru stabilirea operativă a abaterilor, contabilitatea de gestiune și calculația costurilor trebuie să fie organizate astfel, încât să asigure, prin înregistrări sistematice, compararea costurilor prestabilite cu cele efective.

3) raportul privind abaterile costurilor indirecte de producție de la costurile standard.

Rapoartele de evidență a abaterilor privind CIP trebuie să urmărească determinarea, în mod operativ, pe parcursul procesului de producție, a abaterilor costurilor efective cu costurile cu indirecte de producție variabile și constante, stabilite înainte de începerea procesului de producție. Astfel, se poate efectua, la intervale foarte scurte de timp, o analiză sistematică a activității desfășurate de entitate, având rolul de a stabili abaterile pentru aceste costuri pe purtători de costuri, locuri și cauze, precum și identificarea responsabililor (tabelul 3.13).

Tabelul 3.13. Detalierea informației din raportul privind abaterile CIP efective de la CIP stabilite standard

Denumirea CIP	Standard	Efectiv	Abateri, cauze și persoane responsabile înregistrate, lei						total
			de cost			de eficiență			
			Suma, lei	Cauza	Persoana responsabilă	Suma, lei	Cauza	Persoana responsabilă	
Costuri de întreținere și funcționare a utilajelor (CIPV)	133200	151600	+8040	Creșterea prețurilor	Necontrolabilă	+10360	Control neeficient	Managerul centrului	+18400
Costuri generale ale secțiilor de producere (CIPC)	86400	89600	+3200	Utilaje vechi	Managerul de întreținere	-6720	Favorabilă	.	-3520
TOTAL	219600	241200	+11240	x	x	+3640	x	x	+14880

Sursa: elaborat de autor în baza datelor SRL „Crinela”

Întocmirea raportului privind abaterile CIP de la costurile standard (tabelul A.24.10), oferă posibilitatea detalierii informației privind abaterile CIPV și CIPC, permite determinarea abaterii înregistrate (favorabilă sau nefavorabilă), cauza și persoana responsabilă de apariția acesteia.

Este important ca rapoartele manageriale să asigure controlul la orice etapă de mișcare a resurselor economice. Direcțiile de raționalizare a rapoartelor manageriale permite perfecționarea modalităților de prezentare a informației privind eficiența entității la diferite

niveluri ierarhice ale centrelor de responsabilitate. Astfel, în funcție de interesele utilizatorilor interni de informații, rapoartele manageriale vor prezenta rezultatele obținute de fiecare centru de cost. Pentru acoperirea informației solicitate de diverși utilizatori interni la diferite niveluri ierarhice, recomandăm diverse modele de rapoarte manageriale privind abaterile de la buget prezentate în anexa 24.

Întocmirea rapoartelor manageriale la diferite niveluri ierarhice prezintă informații necesare luării deciziilor la nivel de centru. Cu cât accedem mai sus, cu atât informația în rapoartele manageriale este mai generalizatoare, deoarece redă situația centrului de responsabilitate, la modul general. Un astfel de model de raport generalizator pe centre de responsabilitate va fi prezentat în subcapitolul 3.3 al lucrării.

În baza celor expuse mai sus, se poate concluziona că rapoartele manageriale, ca parte a mecanismului de gestionare, permit un studiu detaliat și aprofundat al stării entității și adoptarea unor decizii efective pe viitor privind ameliorarea activității entității. Fundamentarea deciziilor manageriale optime depind preponderent de modalitatea și forma de transmitere și prezentare a informației furnizate de contabilitate. Întocmirea acestora pe centre de responsabilitate asigură un control mai rațional al situației economico-financiare.

Implementarea rapoartelor manageriale, în cadrul IPM elaborate de autor, va contribui la îmbunătățirea calității informației furnizate de contabilitate, creșterea operativității și disponibilității informației în procesul decizional, evidențierea problemelor existente și prevenirea acestora pe viitor.

3.3. Măsurarea și controlul performanțelor economice la întreprinderile producătoare de mobilă

Performanțele sunt importante, în orice activitate, cu atât mai mult în domeniul economic. În unele domenii, performanțele se pot defini foarte ușor, dar, în domeniul microeconomic, problema este mai complexă. Pe de o parte, această complexitate se datorează faptului că există o multitudine de factori care influențează performanțele, iar pe de altă parte, diferiți actori economici concep performanța în funcție de interesele lor. Din aceste considerente, termenul *performanțe* trebuie să fie rezervat descrierii evoluției rezultatelor pe o perioadă considerată destul de îndelungată pentru luarea deciziei.

În acest context, survine necesitatea soluționării mai multor probleme privind aplicarea în practică a performanțelor, din care, în opinia noastră, cele mai importante se referă la:

- evoluția și perioadele de dezvoltare ale performanțelor în cadrul entității;
- stabilirea instrumentelor de măsurare a performanței IPM;

- determinarea și analiza abaterilor dintre costurile standard și costurile efective în baza metodei standard-cost;
- definirea problemelor și a informațiilor necesare efectuării controlului bugetar;
- recomandarea IPM a unor modele de rapoarte de performanțe privind calculația costului de producție;
- implementarea modelului de raport de performanță centralizator în cadrul IPM.

Astfel, parcurgând evoluția dezvoltării performanțelor, entitățile trebuie să dispună de un sistem de informații capabil să măsoare performanțele entității prin organizarea controlului de gestiune, care să aibă la bază următoarele tehnici de gestiune:

- detectarea abaterilor între previziuni și realizări, explicarea lor și luarea măsurilor corective, aceste obiective fiind asigurate prin utilizarea metodei standard-cost;
- definirea problemelor și a informațiilor de ordin intern și extern necesare managerilor prin efectuarea controlului bugetar.

Metoda standard-cost reprezintă o tehnică de control bugetar [87, p.500]. Costurile standard sunt costuri care se bazează pe analiza și condițiile viitoare. De regulă, aceste costuri servesc drept niveluri programate sau obiective la determinarea costului pe produs. După ce au fost stabilite, costurile standard reprezintă instrumentele activității de bugetare. Iar abaterile dintre costurile standard și cele efective oferă un indicator pentru evaluarea performanțelor care poate fi utilizat pentru controlul costurilor. Prin analiza abaterilor, managerii își pot concentra eforturile asupra unor domenii de activitate care necesită ameliorare.

Savantul Bugaian L. afirmă că, la nivelul entității, pe lângă cele patru tipuri de centre (de cost, venit, profit și investiții), menționate în subcapitolul 2.1, mai pot apărea și centre de costuri standard [39, p.117]. Aceste centre de costuri trebuie să corespundă unui departament din cadrul entității, unde acțiunile întreprinse necesită un ansamblu de costuri, cu ajutorul cărora se măsoară eficiența entității. Într-un astfel de centru, responsabilul are misiunea de a furniza serviciile cerute, iar performanțele acestui centru se vor măsura prin mărimea abaterilor care apar dintre costurile efective și costurile standard.

Astfel, performanțele entității pot fi evaluate prin compararea rezultatelor efective cu datele bugetate, cu datele privind costurile standard determinate pe baza bugetului flexibil. Determinarea abaterilor contribuie la identificarea ariilor de activitate eficiente și ineficiente, însă cheia unui control eficient al operațiunilor nu constă doar în identificarea valorii abaterii, ci și în determinarea cauzei apariției acestei abateri.

Evaluarea eficientă a performanței managerilor depinde de factorul uman și de politicile entității. Introducerea abaterilor de la costurile standard în rapoartele de performanță aduce un

grad de exactitate a procesului de evaluare. Prin urmare, managementul trebuie să stabilească politici adecvate pentru a obține o participare directă a managerilor și angajaților la inițierea unui proces de evaluare a performanțelor. Cheia de succes privind întocmirea unui raport de performanță bazat pe costurile standard și abaterile corespunzătoare constă în respectarea politicilor entității prin identificarea persoanelor responsabile pentru fiecare abatere, determinarea cauzelor fiecărei abateri, crearea unui raport adoptat fiecărei funcții.

Determinarea standardelor fiabile se efectuează în baza uneia din cele două concepții diferite: 1) standardul conceput ca un obiectiv, iar abaterile sunt permanent nefavorabile și solicită perfecțiune; și 2) standardul conceput ca o normă, stabilită în baza realizărilor precedente.

Metoda standard-cost este utilă în analiza performanței entității, deoarece permite constatarea abaterilor, prin compararea standardului cu realizările, analiza abaterilor în scopul căutării cauzelor care le-au produs și luarea măsurilor corectoare pe viitor. Introducerea abaterilor de la costurile standard în rapoartele de performanță atribuie un grad de exactitate procesului de evaluare.

Analiza abaterilor privind costurile directe și indirecte de producție de la costurile standard sunt analizate în subcapitolul 2.2 al lucrării, iar rapoartele pe tipuri de abateri ale costurilor (CDM, CDS și CIP) sunt prezentate, în mod detaliat, în subcapitolul 3.2 al tezei. Pentru o generalizare a informației privind abaterile înregistrate de la costurile standard, recomandăm IPM elaborarea raportului de performanță a costului de producție a mobilei fabricate prin compararea costurilor efective cu cele standard pentru producția efectivă fiind prezentat în tabelul 3.14.

Tabelul 3.14. Model de raport de performanță al costului de producție a mobilei

Raport de performanță a costului de producție a mobilei							
Entitatea: <i>SRL Crinela</i>			Produsul: <i>Masă de scris</i>				
Perioada: <i>Trimestrul III</i>			Componenta: <i>Laterale sertar</i>				
UM: <i>lei</i>			Cantitatea: <i>650</i>				
Costuri	Standarde	Efective	Abateri			Cauza abaterii	Persoana responsabilă
			totale:	cantitative	calitative		
CDM	41730,0	39689,0	-2041,0	-2215,2	+174,2	Favorabilă Discount	- Mg financiar
CDS	35659,0	34585,85	-1073,15	-1320,8	+247,65	Calificare Tarife mari	- Necontrolabilă
CIP	5460,0	5538,65	+78,65	-	+78,65	- Preț înalt	- Necontrolabilă
Total	82849,0	79813,5	-3035,5	-3536,0	+500,5	x	x

Sursa: elaborat de autor în baza datelor SRL „Crinela”

În baza datelor din raportul de performanță, menționăm că măsurarea performanței comportă un efect anterior acțiunii, iar evaluarea performanțelor trecute trebuie însoțite de analiza lor. Analiza abaterilor are scopul de a furniza managerilor mijloacele necesare ameliorării performanței lor în viitor.

În acest context, metoda standard-cost devine un sistem eficace de măsurare a performanței, dacă realizează următoarele misiuni:

- motivarea membrilor entității să-și atingă obiectivele stabilite și, astfel, entitatea să-și realizeze obiectivul;
- ameliorarea performanței fiecăruia dintre membrii săi;
- perfecționarea bazei evaluării performanței prin modificarea standardelor incorecte și informarea managerilor cu privire la necesitatea schimbării standardelor.

Elaborarea și întocmirea bugetelor nu are niciun impact asupra măsurării performanței, dacă acestea nu ar fi însoțite de explicarea performanței [87, p.526]. Controlul bugetar are ca scop analiza abaterilor între costurile efective și costurile standard și fiind orientat la luarea măsurilor corective. Orice abatere înregistrată trebuie să fie vizată pentru a-i aduce un comportament coerent cu cel urmărit de entitate. Abaterile calculate nu trebuie să fie exhaustive, ci să concentreze atenția managerilor asupra evenimentelor importante.

Controlul bugetar trebuie să fie periodic, astfel responsabilul poate informa ierarhia prin intermediul rapoartelor care prezintă informații referitoare la:

- compararea datelor efectiv înregistrate cu valorile bugetate;
- determinarea abaterilor, explicându-le doar pe cele semnificative;
- evidențierea măsurilor luate de responsabil în baza abaterilor constatate pentru a orienta acțiunea pe viitor.

În funcție de abaterile înregistrate în sistemul controlului bugetar, destinatarul rapoartelor va adresa responsabililor cereri de explicații complementare și deciziile luate de nivelul ierarhic pe baza rezultatelor controlului. Din șirul de abateri calculate, trebuie analizate doar cele semnificative, deoarece doar acestea sunt pertinente. Corectarea abaterilor poate conduce la:

- o revizuire a standardului stabilit anterior;
- control anticipat, când acțiunea de corectare este pusă în aplicare, înainte ca operația să fie terminată;
- control a posteriori când acțiunea de corectare este pusă în aplicare, după ce operația este terminată și afectează doar activitățile viitoare.

Luând în considerare faptul că elaborarea bugetelor începe cu bugetul vânzărilor, economistul francez Boisselier P. propune (și-l susținem), ca exercitarea controlului de gestiune să

înceapă tot de la bugetul vânzărilor [192, p.325]. Deoarece previziunea vânzărilor trebuie să permită clasarea datelor după produse, mod de distribuire, zone geografice, la IPM-mari se impune existența unui serviciu de marketing care să realizeze studii asupra produselor existente și a unor produse noi apărute pe piață. Deși IPM-mici nu-și permit efectuarea unor astfel de studii ale pieței de desfacere, se impune realizarea previziunii în baza metodelor statistice.

În continuare, prezentăm un model de identificare și explicare a abaterilor de la buget, în baza bugetului de vânzări [13, p.320] .

Controlul activității de elaborare și execuție a bugetelor se bazează pe compararea, la nivele regulate, a prevederilor bugetare cu rezultatele obținute [48, p.129]. Controlul asupra execuției bugetului de vânzări prezintă importanță pentru aprecierea performanței comerciale a entităților de producere. Variația venitului din vânzări de la valoarea bugetată și factorii de influență ai acestuia sunt prezentați în tabelul 3.15.

Tabelul 3.15. Variația venitului din vânzări și factorii de influență ai acestuia

$\Delta VV = VV_e - VV_b,$ <p>unde: ΔVV – abaterea venitului din vânzări; VV_e – venitul din vânzări efectiv; VV_b – venitul din vânzări bugetat.</p> <p>Această abatere de la buget a venitului din vânzări are doi factori de influență:</p>	
<p>1) <i>variația cantității</i>, deoarece, la prețul de vânzare bugetat, cantitățile efectiv vândute sunt diferite de cantitățile bugetate: $\Delta Q = (Q_e - Q_b) P_b,$ <p>unde: ΔQ – abatere de cantitate; Q_e – cantitate efectivă; Q_b – cantitate bugetată; P_b – preț bugetat.</p> </p>	<p>2) <i>variația prețului</i>, deoarece cantitățile efective sunt vândute la preț diferit de cel bugetat: $\Delta P = (P_e - P_b) Q_e,$ <p>unde: ΔP – abatere de preț; P_e – preț efectiv; P_b – preț bugetat; Q_e – cantitate efectivă.</p> </p>

Sursa: elaborat de autor după Ionașcu I., Filip A., Stere M. [86, p.204]

Pentru a efectua controlul bugetului venituri din vânzări, vom utiliza puse la dispoziție de SRL „Avomobila”, pentru trimestrul III anul 2014, ele fiind prezentate în tabelul 3.16.

Tabelul 3.16. Realizarea bugetului venitului din vânzări pentru produsele „Fotoliu” și „Canapea”, trimestrul III, anul 2014 (extras)

Indicatorii	Buget		Efectiv		Abatere de buget	
	Fotoliu	Canapea	Fotoliu	Canapea	Fotoliu	Canapea
1. Preț de vânzare unitar, lei	1296	1620	1250	1730	x	x
2. Cantitatea, buc.	73	69	78	71	x	x
3. Venitul din vânzări, lei (1x 2)	94608	111780	97500	122830	+2892	+11050
Total , lei	206388		220330		+13942	

Sursa: elaborat de autor în baza datelor prezentate de SRL „Avomobila”

Comparând vânzările efective cu cele bugetate, se înregistrează o abatere favorabilă de la buget în mărime de 13942 lei. Această abatere este determinată de influența a doi factori explicativi privind variația cantității și a prețului, prezentați, în mod detaliat, în tabelul 3.17.

Tabelul 3.17. Descompunerea factorilor explicativi ai venitului din vânzări (extras)

Produsele	Variația totală, lei +13942 lei							
	Variația cantității (ΔQ)				Variația prețului (ΔP)			
	Cantitate bugetată, buc. (Q_b)	Cantitate efectivă, buc. (Q_e)	Preț bugetat, lei (P_b)	Variația, lei ($Q_e - Q_b$) P_b	Preț bugetat, lei (P_b)	Preț efectiv, lei (P_e)	Cantitate efectivă, buc. (Q_e)	Variația, lei ($P_e - P_b$) Q_e
Fotoliu	73	78	1296	+6480	1296	1250	78	-3588
Canapea	69	71	1620	+3240	1620	1730	71	+7810
Total	x	x	x	+9720	x	x	X	+4222

Sursa: elaborat de autor în baza datelor SRL „Avomobila”

Analiza detaliată a abaterilor pe factori explicativi și pe produse dețin o importanță majoră. În baza studiului efectuat, se poate constata că, la entitatea „Avomobila” SRL, în trimestrul III al anului 2014, s-a înregistrat o creștere a venitului din vânzări în mărime de 13942 lei, față de cel bugetat. Această abatere este influențată de variația pozitivă a factorilor de preț și cantitate, ce-au contribuit la sporirea indicatorului rezultativ, respectiv cu 4222 lei și 9720 lei.

Dacă luăm în considerare că prețul nu se subordonează politicilor contabile, ci pieței de desfacere și cererii de bunuri, în funcție de calitate și alte preferințe ale consumatorilor (clienților), putem afirma că, sub efortul propriu al colectivului de muncă, venitul din vânzări a crescut doar cu 9720 lei.

În ce privește explicarea abaterii de la buget a venitului din vânzări prin cei doi factori (preț de vânzare și cantitate vândută), remarcăm faptul că variațiile nu sunt independente: o creștere a cantității vândute poate fi generată de o scădere a prețului (elasticitatea cantitate-preț).

Astfel, controlul bugetar are esență în cadrul unei entități nu numai ca sistem de protecție împotriva pierderilor de orice fel, dar și prin capacitatea de a oferi o imagine clară asupra corectitudinii implementării politicilor practice de conducere.

În cazul în care, la entitate, venitul din vânzări este compus din vânzarea mai multor produse, abaterile de la buget pot fi influențate și de structura acestor vânzări, care antrenează o descompunere a variației cantității în alte două abateri de la buget (variația volumului global al vânzărilor și variația structurii vânzărilor). Influența acestor abateri este prezentată în tabelul 3.18.

O variație favorabilă a volumului global denotă o implantare mai bună a entității pe piață, deoarece vânzările totale reale sunt superioare vânzărilor totale bugetate. Chiar dacă variația

volumului global este favorabilă, variația structurii vânzărilor poate fi nefavorabilă în situația în care, de exemplu, creșterea cantităților privește doar produsele vândute mai ieftin.

Tabelul 3.18. Variația cantității și factorii de influență asupra venitului din vânzări

Variația cantității (ΔQ) este influențată de doi factori:	
<p>1) <i>variația volumului global (ΔVG) al vânzărilor</i>: se compară cantitățile efective cu cele bugetate totale, la preț mediu bugetat (P_{mb}), conform relației: $\Delta VG = (\Sigma Q_e - \Sigma Q_b)P_{mb}$ unde, ΔVG – variația volumului global al vânzărilor; ΣQ_e – cantitățile efective totale; ΣQ_b – cantitățile bugetate totale; P_{mb} – preț mediu bugetat, unde $P_{mb} = \Sigma Q_b P_b / \Sigma Q_b$</p>	<p>2) <i>variația structurii vânzărilor (ΔS)</i>: se compară prețul mediu prestabilit (P_{mp}) cu prețul mediu bugetat (P_{mb}), pentru totalul cantităților efective (ΣQ_e) prin următoarea formulă de calcul: $\Delta S = (P_{mp} - P_{mb})\Sigma Q_e$ unde, ΔS – variația structurii vânzărilor; P_{mp} – preț mediu prestabilit, unde $P_{mp} = \Sigma Q_e P_b / \Sigma Q_e$; P_{mb} – preț mediu bugetat; ΣQ_e – cantitățile efective totale.</p>

Sursa: elaborat de autor după Ionașcu I, Filip A., Stere M. [86, p.206]

Variația volumului global al vânzărilor SRL „Avomobila” este de 10174,08 lei $[(78+71)-(73+69)] \times 1453,44$, iar influența prețului mediu prestabilit (P_{mb}) constituie 1453,44 lei $[(73 \times 1296 + 69 \times 1620) / (73 + 69)]$.

În totalul abaterilor, structura vânzărilor a generat o abatere nefavorabilă de la buget de 454,4 lei $[(1450,4 - 1453,44) \times (78 + 71)]$, iar valoarea P_{mp} , în baza datelor prezentate, constituie 1450,4 lei $[(78 \times 1296 + 71 \times 1620) / (78 + 71)]$.

Controlul asupra execuției bugetului de vânzări permite ca abaterea favorabilă de la buget să fie explicată prin calculele prezentate în tabelul 3.19.

Tabelul 3.19. Calculul variației venitului din vânzări și factorii de influență ai acestuia

Variația venitului din vânzări ($\Delta VV_e - \Delta VV_b$) = +13942 lei		
Variația cantității: +9720 lei $\Delta Q = (Q_e - Q_b)P_b$ (pe produs)		Variația prețului: +4222 lei $\Delta P = (P_e - P_b)Q_e$ (pe produs)
Variația structurii vânzărilor: -454 lei $\Delta S = (P_{mp} - P_{mb})\Sigma Q_e$	Variația volumului global: +10174 lei $\Delta VG = (\Sigma Q_e - \Sigma Q_b)P_{mb}$	

Sursa: elaborat de autor în baza SRL „Avomobila”

Abaterile de la bugetul vânzărilor intră în responsabilitatea CR-04 „Distribuire” și a managerilor generali. Deoarece pilotajul unei entități nu poate fi realizat doar în baza controlului bugetar, dominant de informații cu caracter financiar și post-factum, obținerea performanței impune utilizarea și a altor instrumente de control de gestiune.

Într-un context bugetar, se pornește de la obiective de vânzare, pentru a stabili obiective de producție și a le exprima în nivele de funcționare ale activităților solicitate. Gama de produse presupune stabilirea costurilor de activități necesare fiecărei categorii de produse. Acest buget

este subdivizat la toate unitățile care sunt responsabile de vânzări și se stabilește un calendar al vânzărilor pe produs, client, canale de distribuție.

Cercetările problemelor privind sporirea eficienței și tendințelor actuale de dezvoltare a sistemului bugetar, care au fost efectuate, permit să concluzionăm că bugetarea trebuie să se efectueze în sistemul de gestionare al entității, întrucât permite conducerii să planifice activitatea financiară de producție, să efectueze analiza operativă a rezultatelor acesteia și să ia decizii manageriale eficiente. Analiza operativă pune la dispoziție conducătorilor centrelor de responsabilitate informația privind datele bugetare, efective și abaterile pe tipuri de produse și articole de calculație. O astfel de informație permite să compare valorile bugetare cu cele efective și să studieze detaliat abaterile apărute, precum și cauzele acestora. Abaterile trebuie considerate temeieri pentru elaborarea măsurilor de ajustare, corectare a căror realizare are misiunea de a atinge scopurile planificate. Este de menționat faptul că abaterile apar atât în mediul intern, cât și în cel extern al entității. De aceea, nu întotdeauna abaterile constituie o dovadă a unei activități neeficiente conducătorului centrului de responsabilitate.

În baza celor menționate în subcapitolul 3.2 al tezei, rapoartele manageriale la diferite niveluri ierarhice prezintă informații necesare luării deciziilor manageriale la nivelul centrului analizat. Cu cât accedem la nivelurile ierarhice superioare, rapoartele manageriale prezintă informații mai generalizatoare privind situația centrului de responsabilitate (rapoartele șefilor de secție se cumulează și se elaborează raportul șefului de producție cu privire la informația pe secții de producție). Un model de raport generalizator pe centre de responsabilitate este prezentat în tabelul 3.20.

Acest raport constă în urmărirea costurilor la diferite niveluri ierarhice ale centrelor de responsabilitate conform datelor bugetate și cele înregistrate efectiv de entitate, determină abaterile în baza cărora se fundamentează deciziile de înlăturare a deficiențelor apărute în perioada dată.

Pentru o evaluare reușită a performanțelor centrelor de responsabilitate e necesară identificarea unor indicatori. La formarea indicatorilor de performanță, trebuie pornit de la faptul că centrele de responsabilitate, în cadrul unei entități operează în baza unui obiectiv general bine stabilit. De aceea, trebuie determinate scopurile individuale ale fiecărui centru de responsabilitate, formând astfel o parte componentă a scopului general pe entitate.

Suplimentar, la fiecare centru de responsabilitate sau locuri de apariție a costurilor, se poate utiliza un sistem de indicatori privind evaluarea performanțelor acestora. Indicatorii de evaluare a performanței centrelor de responsabilitate, recomandați IPM, sunt prezentați în tabelul 3.21.

Tabelul 3.20. Model de raport privind evaluarea performanțelor centrelor de responsabilitate pe niveluri ierarhice pentru anul 2014 – semestrul II (extras)

Entitatea: SRL Avomobila Destinatarul: directorul entității			Perioada: anul 2014 – semestrul II Unitatea de măsură: mii lei			
Raport privind evaluarea performanțelor entității						
Indicatorii	Buget 2014		Efectiv		Abatere	
	Semestrul II	De la înc. anului	Semestrul II	De la înc. anului	Semestrul II	De la înc. anului
Raportul privind performanțele centrului de responsabilitate 021 „Activitate de bază”						
Costuri privind materialele de bază	152,0	228,0	154,3	229,0	2,3	+1,0
Costuri privind materialele auxiliare	79,5	119,3	78,4	118,5	-1,1	-0,8
Costuri cu personalul de producere	64,0	96,0	65,0	96,5	+1,0	+0,5
CAS și PAM aferente personalului de producere	17,0	25,4	17,2	25,6	+0,2	+0,2
Total CDP	312,5	468,7	314,9	469,6	+2,4	+0,9
Costuri de întreținere și funcționare a utilajului de producție	27,0	40,5	26,4	41,1	-0,6	+0,6
Costuri generale ale secției de producție	18,0	27,0	17,6	27,4	-0,4	+0,4
Total CIP	45,0	67,5	44,0	68,5	-1,0	+1,0
Total costuri de producție CR-021	357,5	536,2	358,9	538,1	+1,4	+1,9
Raportul privind performanțele centrului de responsabilitate 02 „Producere”						
CR-021-Activitatea de bază	357,5	536,2	358,9	538,1	+1,4	+1,9
CR-022-Activitatea auxiliară	112,5	226,3	113,2	228,0	+0,7	+1,7
CR-023-Producerea experimentală	5,0	11,8	4,8	10,7	-0,2	-1,1
Total costuri de producție CR-02	475,0	774,3	476,9	776,8	+1,9	+2,5
Raportul privind performanțele entității						
CR-01-Aprovizionare	417,2	716,8	418,9	719,0	+1,7	+2,2
CR-02-Producere	475,0	774,3	476,9	776,8	+1,9	+2,5
CR-03-Întreținere	37,4	72,8	37,6	74,0	+0,2	+1,2
CR-04-Distribuire	98,0	185,0	97,6	187,2	-0,4	+2,2
CR-05-Gestiune	127,3	251,0	128,2	252,4	+0,9	+1,4
Total centre de responsabilitate	1154,9	1999,9	1159,2	2009,4	+4,3	+9,5
Responsabil:			Semnătura persoanei responsabile:			

Sursa: elaborat de autor în baza SRL „Avomobila”

Pilotajul se sprijină pe informații care permit evaluarea progresului spre obiective. Instrumentele de evaluare a performanței permit urmărirea realizării bugetelor, editarea

diverselor informații, nu doar de natură contabilă și financiară, consemnarea situației și semnalarea evenimentelor viitoare.

Tabelul 3.21. Sistemul indicatorilor de evaluare a performanțelor centrelor de responsabilitate la IPM

CR și locurile de apariție ale costurilor	Indicatorii de performanță	Explicație
CR-01 „Aprovizionare”		
CR-011. Secția de aprovizionare	Nivelul optim de stocuri	Respectarea nivelului optim de stocuri de materie primă și materiale, furnitură, instrumente și accesorii necesare, astfel asigurând secțiile de producere la timp cu resursele materiale necesare.
CR-012. Depozitul de materie primă și materiale		
CR-02 „Producere”		
<i>CR-021. Activitatea de bază:</i>		
0211. Tâmplărie	Programul de croire	Respectarea programului de croire, tăiere și lipire a PAL, PTA, PFL și a lemnului necesar;
0214. Tapițerie	Programul de prelucrare al materialelor	Respectarea programului de prelucrare a lotului de lemn, PAL, PTA, PFL, poliuretan necesar comenzilor primite;
0215. Asamblare	Programul de asamblare	Respectarea programului de asamblare a mobilei conform comenzile primite.
<i>CR-022. Activitatea auxiliară:</i>		
0221. Secția de transport	Programul de transportare	Respectarea programului de transportare a bunurilor;
0222. Secția de uscare a lemnului	Programul de uscare	Respectarea programului de uscare a PAL, PTA, PFL și a lemnului, păstrarea materiei prime în condiții optime;
<i>CR-023. Activitatea experimentală</i>	Calitatea produselor noi	Corespunderea calității produselor fabricate după un model nou, sau cu o tehnologie mai avansată.
CR-03 „Întreținere”		
CR-031. Secția de reparație	Programul de reparație	Numărul de utilaje și instrumente care necesită montare și reparație.
CR-04 „Distribuire”		
CR-041. Secția marketing	Promovarea produselor	Respectarea programului de promovare a produselor pe piață, prezentarea indicatorilor volumului de vânzări, calitatea produselor vândute.
CR-042. Depozitul de produse finite	Păstrarea produselor	Respectarea programului de control al modalității de păstrare a produselor finite la depozite.
CR-05 „Gestiune”		
CR-052. Sectorul administrativ	Programul încasări-plăți	Respectarea programului de achitare cu furnizorii și de încasare cu clienții a numerarului, elaborarea bugetelor, pregătirea rapoartelor interne de activitate.
053. Paza	Identificarea încălcărilor	Enumerarea încălcărilor și identificarea persoanelor vinovate.

Sursa: elaborat de autor

Controlul bugetar, ca parte integrantă a procesului bugetar, este indisolubil legat de bugete și constituie un instrument de control și analiză al activității desfășurate prin compararea prevederilor din el cu realizările efective și stabilirea abaterilor și responsabilităților pentru

abaterile în cauză, care servesc drept bază de fundamentare a deciziilor privind activitățile viitoare.

Susținem afirmațiile savantului francez Gervairs M., potrivit căruia controlul bugetar presupune comparația permanentă a rezultatelor reale și previziunilor din bugete cu scopul de a:

- cerceta cauzele abaterilor;
- informa diferite niveluri ierarhice;
- lua măsuri corective eventual necesare;
- aprecia activitatea responsabililor bugetari [196, p.538].

În acest sens, controlul bugetar constituie o funcție a controlului de gestiune, de care depinde calitatea acestuia.

Printr-un control bugetar eficace, controlul de gestiune trebuie:

- să definească centrele de responsabilitate evitând pierderea autorității sau incoerența ierarhică;
- să servească ca legătură și arbitraj între centrele de responsabilitate, în special, prin definirea clară a modalităților de cesionare dintre centre;
- să aplice unitățile de măsură ale performanțelor cunoscute și acceptate.

Sistemul controlului de gestiune al executării bugetelor la IPM reprezintă un sistem de proceduri succesive destinate: analizei și aprecierii eficienței gestionării resurselor, costurilor, entității în decursul perioadei bugetate; depistării abaterilor și pregătirii recomandărilor privind corectarea (ajustarea) abaterilor [8, p. 298].

Calitatea deciziilor luate și obținerea performanțelor depind și de calitatea informației furnizate de sistemul informațional de gestiune. În afirmațiile savanților români, Ionașcu I., Filip A. și Stere M., informația, pentru a fi utilă în luarea deciziilor, trebuie să îndeplinească următoarele caracteristici:

- să fie fiabilă, să dea o reprezentare cât mai bună a realității;
- să fie actuală și furnizată în timp util;
- să fie completă, să indice toate elementele care permit luarea deciziilor;
- să fie pertinentă, să fie adoptată problemei vizate;
- să fie accesibilă pentru decidenți [86, p.17].

Producerea unor informații destinate deciziilor manageriale trebuie să fie condiționată de raportul dintre costul informației și valoarea acestei informații pentru gestionari [18, p.405]. Această valoare trebuie să fie superioară costului, dar, uneori, este dificil de măsurat.

Luarea deciziilor constituie o acțiune ce are loc la toate nivelurile ierarhice ale entității, un proces de selecție a celor mai bune alternative pentru atingerea obiectivelor propuse și

necesită informație calitativă, autentică și relevantă. Procesul de luare a deciziilor manageriale constă din etape esențiale ce se succed logic în raport cu scopul atingerii unui obiectiv, acestea fiind prezentate în figura 3.9.

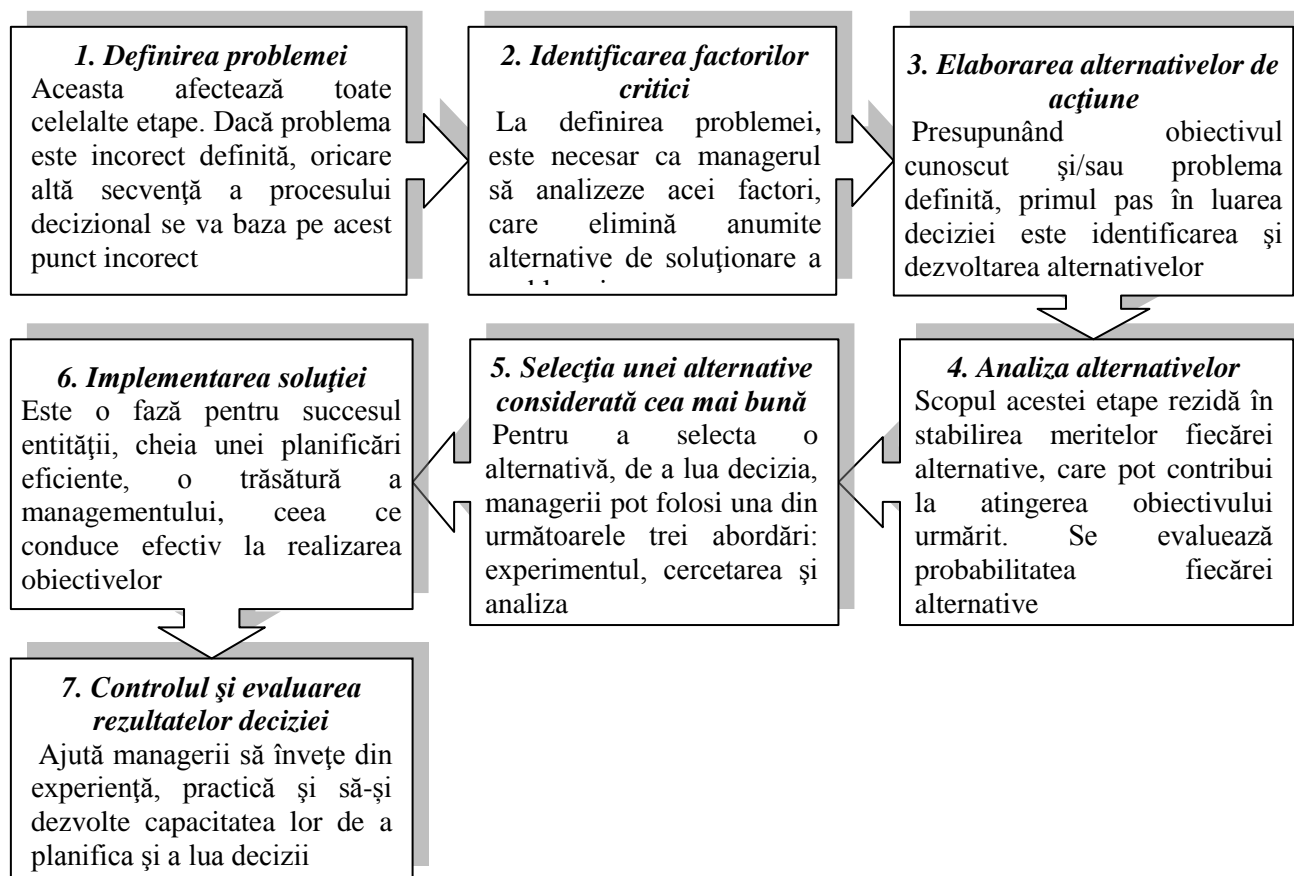


Fig. 3.9. Etapele luării deciziilor manageriale
Sursa: elaborat de autor în baza [7, p. 236]

Conceptul de performanță se referă la o judecată asupra unui rezultat și la maniera în care acesta este atins, ținând cont de obiectivele și de condițiile de realizare. Măsurarea performanței depășește simpla constatare având ca obiectiv luarea deciziilor pentru ameliorarea condițiilor performante. Sistemele de măsurare și pilotaj al performanței, la nivel de entitate, trebuie să asigure strategia, per ansamblu, a acesteia prin acțiuni pertinente.

Evaluarea performanțelor este un atribut al controlului de gestiune, care nu poate fi abordat în afara unor obiective stabilite de entitate. Controlul de gestiune influențează sistemul de măsurare a performanțelor care compară rezultatele obținute, în mod efectiv, cu datele stabilite prin metoda standard-cost și bugetare. Metoda standard-cost permite compararea realizărilor din diverse centre de responsabilitate cu standardele stabilite pentru ele, aplicând sancțiuni pozitive sau negative pentru abaterile înregistrate. Bugetul evaluează realizările prin luarea de decizii, privind politicile contabile, care trebuie adoptate pentru atingerea obiectivelor strategice.

3.4. Concluzii la capitolul 3

În capitolul prezentat, se examinează rolul controlului de gestiune, instrumentele și direcțiile de raționalizare a controlului de gestiune în cadrul IPM din RM; structura, conținutul și modul de aplicare a modelului de Regulament privind bugetarea la IPM; eficiența sistemului de bugetare și tendințele de dezvoltare, pe viitor, a acestuia; raportarea managerială a costurilor la diferite niveluri ierarhice; evaluarea performanțelor activității centrelor de responsabilitate.

Din investigațiile efectuate rezultă:

1. Actualmente, la IPM, bugetarea reprezintă o detaliere a planificării afacerii. Autorul consideră că întocmirea bugetelor, la nivelul fiecărui centru de responsabilitate, va contribui la dimensionarea volumului de activitate în vederea stabilirii cuantumului și condițiilor de alocare și utilizare eficientă a resurselor, precum și la repartizarea responsabilităților între managerii implicați în gestionarea resurselor alocate și realizarea obiectivelor fixate, va optimiza procesul de bugetare în IPM și va permite organizarea unui control de gestiune mai eficient, prin stabilirea cauzelor și persoanelor responsabile.

2. La elaborarea bugetelor, în cadrul IPM, trebuie luată în considerare influența factorilor externi și interni asupra sistemului gestionar și bugetar. Unul din principalii factori interni de influență asupra procesului de elaborare a sistemului bugetar constă în dimensiunea entității. Pentru îndeplinirea eficientă a funcției de elaborare și control al sistemului bugetar, autorul recomandă pentru IPM-mici introducerea funcției de manager-analist, iar pentru IPM-mari – să se creeze departamente, secții, subdiviziuni etc.

3. Sarcina de bază a organizării sistemului bugetar, în cadrul IPM, constă în corelarea procesului de planificare cu nivelurile ierarhice de gestionare a entității. Astfel, trebuie determinate clar pozițiile nivelurilor ierarhice și consecutivitatea participării acestora la procesul bugetar, conform principiului „de sus în jos” sau în baza principiului „conexiunii inverse”. Luând în considerare că IPM le este caracteristică structura descentralizată, adică pe centre de responsabilitate și locuri de apariție a costurilor, autorul propune ca, pentru armonizarea funcționării sistemului bugetar și procesului de gestionare a entității, elaborarea bugetelor trebuie să fie realizată în baza principiului „conexiunii inverse”, asigurându-i o detaliere profundă a informației și monitorizarea nivelurilor inferioare ale structurii gestionare a entității.

4. Elaborarea și controlul executării bugetelor trebuie efectuată eficient și să respecte o consecutivitate a acțiunilor. Implementarea unui model de Regulament privind bugetarea recomandat pentru IPM, determină sarcinile și funcțiile sistemului bugetar, stabilind astfel, consecutivitatea și modul de efectuare a proceselor de planificare și control, modul de circulație

a documentelor etc. În acest context, Regulamentul în cauză servește drept îndrumar pentru organizarea și gestionarea sistemului bugetar la IPM.

5. Controlul de gestiune și executarea bugetelor la IPM reprezintă un sistem de proceduri succesive destinat analizei și aprecierii eficienței gestionării resurselor entității. Calitatea deciziilor luate de managerii entității depinde, în mare măsură, de calitatea informațiilor furnizate de managerii centrelor de responsabilitate, precum și de concluziile și direcțiile de raționalizare și perfecționare propuse de managerul-analist. Astfel, autorul recomandă repartizarea sarcinilor sistemului bugetar între managerul centrului de responsabilitate și managerul-analist. Realizarea funcției de control al centrului de responsabilitate prezintă o premisă de soluționare a problemelor apărute în cadrul centrului de responsabilitate.

6. La IPM autohtone, rapoartele manageriale existente nu întotdeauna corespund necesităților informaționale ale utilizatorilor. Deseori, forma acestor rapoarte poartă un caracter fragmentat și nu este coordonată și aprobată cu subdiviziunile entității, lipsesc indicatorii de evaluare a centrelor de responsabilitate, nu sunt specificate persoanele responsabile raportării manageriale, nu este indicat destinatarul raportului etc.

În vederea soluționării acestor probleme, autorul propune unele formulare noi de rapoarte manageriale pe centre de responsabilitate, care vor permite fundamentarea deciziilor manageriale privind eficiența resurselor consumate, analiza costurilor controlabile la nivelul fiecărui centru față de indicatorii bugetați și în dinamică, precum și urmărirea abaterilor constatate și măsurile întreprinse pentru înlăturarea acestora. Deci, informațiile din modelele de rapoarte, nominalizate în lucrare, contribuie la fundamentarea corectă a deciziilor manageriale pe niveluri ierarhice.

7. Pentru atingere obiectivelor stabilite prin strategie, este necesar un sistem de analiză a performanțelor în cadrul sistemului decizional. Construirea unui astfel de sistem și soluționarea problemelor pe care le ridică, identificarea relațiilor între subsistemele componente, punerea în evidență a informațiilor pertinente, care să permită sistemului operațional și celui decizional să realizeze obiectivele fixate, pot fi favorizate de utilizarea situațiilor de monitorizare și raportare a performanței.

Ca instrument al controlului de gestiune, evaluarea performanței reprezintă un sistem de informare, care permite cunoașterea, în permanență, a datelor indispensabile necesare pentru a controla mersul entității și facilita exercitarea responsabilităților. Controlul prin performanță apare drept instrument de stăpânire a acțiunii și responsabilităților, și, astfel, sub acest aspect, principalul său merit constă în producerea informației instantanee și atenționarea la timp a responsabililor.

CONCLUZII GENERALE ȘI RECOMANDĂRI

Cercetările efectuate la IPM, în domeniul contabilității și controlului de gestiune, au permis formularea următoarelor *concluzii*:

1. Evoluția contabilității de gestiune se caracterizează prin modificări esențiale ce țin de definiția acesteia. Gradul de investigare a problemei în literatura de specialitate, a permis urmărirea evoluției contabilității de gestiune de la o contabilitate a costurilor până la un domeniu distinct al contabilității, fiind orientată spre analiză, planificare, previziune și gestiune. Analiza opiniilor savanților, din țară și străinătate, i-a permis autorului identificarea a trei tipuri de abordări științifice ale definiției contabilității de gestiune: conservative, moderate și radicale.

În baza comparațiilor efectuate de autor, abordarea radicală a definiției contabilității de gestiune, bazată pe bugetare, control și analiza datelor privind costurile, poate fi considerată cea mai optimă, deoarece, conform acesteia, contabilitatea de gestiune cuprinde informații cu privire la dezvoltarea, organizarea și gestionarea necesităților concrete.

2. În urma studiului empiric asupra opiniilor diferiți autori cu privire la definiția controlului de gestiune, sunt evidențiate două tipuri de abordări principale aferente controlului de gestiune, și anume: clasice și moderne.

În opinia autorului, abordarea modernă a definiției controlului de gestiune, bazată pe instrumente de gestionare a entității, poate fi considerată cea mai rezonabilă, deoarece aceasta presupune o independență, o autonomie a controlului de gestiune, care asigură necesitățile și cerințele informaționale ale managerilor entității pentru stabilirea strategiilor viitoare.

3. Contabilitatea de gestiune utilizată în prezent la IPM nu asigură în deplină măsură necesitățile manageriale. Metodele tradiționale de calculare a costului de producție determină costul efectiv cu întârziere, nu permite ținerea evidenței costurilor pe centre de responsabilitate și nu oferă posibilitatea întocmirii rapoartelor manageriale.

În acest context, autorul a argumentat necesitatea ținerii contabilității costurilor pe centre de responsabilitate, fapt ce ar oferi posibilitatea de a evalua și identifica cauzele, responsabili abaterilor înregistrate la nivelul centrului de responsabilitate. Autorul a fundamentat necesitatea aplicării metodei standard-cost și a elaborat propuneri privind implementarea acestuia la IPM.

4. În practica IPM nu se ține evidența producției în curs de execuție la finele perioadei de gestiune. Valoarea acesteia este inclusă în costul produselor fabricate care conduce la majorarea costului de producție din perioada de gestiune sau se recunoaște sub formă de materii prime și materiale, fiind prezentate în bilanț, modificând astfel structura stocurilor reale ale entității. În același timp, neînregistrarea costului producției în curs de execuție, la finele perioadei de

gestiune în cadrul IPM, tinde spre denaturarea bazei impozabile de calcul al impozitului pe venit și, totodată, spre nerespectarea cerințelor calitative de prezentare a informației la întocmirea situațiilor financiare.

Pentru ca datele incluse în bilanț să fie corecte și entitatea să dispună de informație reală, autorul consideră necesară ținerea evidenței costului producției neterminate în contul stabilit de Planul de conturi.

5. Controlul de gestiune asigură o gestiune „sănătoasă” prin îndeplinirea funcțiilor sale. Însă nivelul actual al contabilității costurilor la IPM nu permite controlului să-și execute funcțiile. Informațiile de care dispun aceste entități nu prezintă suportul necesar efectuării controlului, nu permite compararea previziunilor cu realizările și luarea de măsuri corective. În acest context autorul a fundamentat necesitatea efectuării controlului prin sistemul de bugete, ce permite descentralizarea responsabilităților, asigurarea unui control în cadrul exercițiului bugetar

6. Actualmente, la IPM, nu se efectuează controlul prin bugete, fapt ce nu permite managerilor să urmărească nivelul de atingere a obiectivelor strategice stabilite. Întocmirea bugetelor la nivelul fiecărui centru de responsabilitate contribuie la dimensionarea volumului de activitate în vederea stabilirii cuantumului și condițiilor de alocare și utilizare eficientă a resurselor, precum și a repartizării responsabilităților între managerii implicați în gestionarea resursele alocate și realizarea obiectivelor fixate.

În acest context, autorul a elaborat, pentru entitățile producătoare de mobilă, modelul de Regulament privind bugetarea, care va permite soluționarea mai multor probleme, precum: creșterea nivelului informațional al procesului de gestionare a entității; sporirea eficienței planificării (bugetării), controlului și analizei executării mărimilor prestabilite; ridicarea nivelului competenței colaboratorilor; motivarea personalului entității în atingerea scopurilor propuse.

7. Cercetările efectuate privind esența și importanța rapoartelor manageriale la IPM, au demonstrat că acestea nu corespund necesităților informaționale ale utilizatorilor. Forma acestora nu este coordonată și aprobată cu subdiviziunile entității, lipsesc indicatorii de evaluare a centrelor de responsabilitate, persoanele responsabile raportării manageriale, destinatarul raportului etc. În vederea soluționării acestor probleme, autorul a elaborat și a propus unele modele noi de rapoarte manageriale, argumentând importanța și rolul acestora în măsurarea performanțelor.

Problema științifică importantă soluționată în domeniul investigat constă în elaborarea unui sistem al contabilității și controlului de gestiune la IPM bazat pe centre de responsabilitate; aplicarea metodei standard-cost, care permite evidența costurilor de producție standard,

constatarea abaterilor, analiza acestora și luarea deciziilor. Un alt aspect al problemei soluționate constă în dezvoltarea și implementarea controlului de gestiune la IPM prin sistemul de bugetare a costurilor, elaborarea modelului de Regulament privind bugetarea, aplicarea formelor noi de rapoarte manageriale specifice ramurii date. Recomandările propuse vor contribui la modernizarea contabilității și controlului de gestiune transformându-le într-un instrument esențial și indispensabil pentru măsurarea performanțelor entităților producătoare de mobilă.

Cercetările efectuate s-a soldat cu formularea unor *recomandări* referitoare la perfecționarea contabilității și controlului de gestiune:

1. Noțiunea contabilității de gestiune este definită de autor ca o parte integrantă a contabilității, prin intermediul căreia are loc identificarea, măsurarea, interpretarea informației la orice nivel ierarhic al entității, în scopul planificării, evaluării costurilor, determinării și controlului abaterilor, analizei executării bugetelor în vederea întocmirii rapoartelor interne și luării deciziilor manageriale operative și strategice.

Această definiție redă un spectru larg de informații care completează informația prezentată de contabilitatea financiară și oferă posibilitatea de a fundamenta decizii corecte în gestionarea pe viitor, care va permite determinarea rezultatelor activității fiecărei subdiviziuni structurale și managerului acesteia.

2. Un sistem de gestiune prezumă analize ale costurilor, bugete pe responsabilități, definirea performanțelor. Fără control de gestiune, managerii nu pot face față strategiei, nu pot lua deciziile necesare, și nu pot monitoriza entitatea.

În această ordine de idei, controlul de gestiune, în viziunea autorului constituie **un ansamblu de procese, care permite managerilor entității sau a centrelor de responsabilitate, să asigure utilizarea resurselor cu eficacitate, pentru realizarea scopurilor și obiectivelor, stabilite în concordanță cu interesele fundamentale ale entității.**

Această definiție permite prezentarea unui sistem al controlului de gestiune, care înglobează un proces ce constă din acțiuni întreprinse, asigură o coerență între strategia și gestiunea curentă a entității, ajută la pilotajul performanței entității.

3. Proiectarea costurilor în cadrul contabilității de gestiune pe centre de responsabilitate, în funcție de locurile de apariție a costurilor și de particularitățile tehnologice ale ramurii, scoate la iveală unele direcții de perfecționare a contabilității de gestiune în cadrul entităților producătoare de mobilă, printre care autorul evidențiază următoarele:

- divizarea structurii activităților entității pe centre de responsabilitate și locuri de apariție a costurilor în scopul măsurării performanțelor fiecărui centru;

- codificarea centrelor de responsabilitate, elementelor și articolelor de costuri și aplicarea schemei de tratare contabilă pentru ținerea evidenței analitice, care va permite urmărirea și fundamentarea corectă a costurilor;
- elaborarea bugetelor și rapoartelor manageriale pe centre de responsabilitate, în funcție de particularitățile tehnologice ale ramurii investigate;
- identificarea persoanelor responsabile (managerii) la diferite niveluri ierarhice;
- stabilirea sistemului de indicatori de evaluare a performanțelor pe niveluri ierarhice care servește drept obiectiv în atingerea scopurilor propuse.

Acest sistem de evidență permite localizarea costurilor, detalierea elementelor și articolelor de calculație pe centre de responsabilitate și pe locuri de apariție a acestora, asigurând o bază informațională detaliată privind parametrii tehnico-economici de producere, precum și nivelul costurilor la orice etapă de producere.

4. În vederea determinării valorii producției în curs de execuție, în literatura de specialitate, sunt înaintate trei **metode de evaluare a producției în curs de execuție**: directă, indirectă și în baza costurilor directe de producție. Având la bază metoda costurilor directe de producție, autorul analizează diferite procedee de calcul al costului PCE, și anume în baza: costurilor directe de producție, costurilor totale de producție și valorii contractuale a produselor.

Ca rezultat al calculelor efectuate, autorul recomandă pentru IPM, evaluarea PCE în baza *costurilor directe de producție*, deoarece consideră ca această metodă asigură evidența costurilor directe materiale pe fiecare produs în parte și costurile directe cu personalul determinate pe operații tehnologice.

5. Pentru perfecționarea metodologiei de calculație a costului de producție la IPM, autorul recomandă aplicarea **metodei standard-cost**, care permite:

- promovarea costului determinat înaintea începerii producerii;
- crearea unui cadru adecvat, care permite realizarea între costurile efective și cele standard, luate ca bază de referință;
- fundamentarea bugetelor de costuri în baza standardelor;
- calculul, urmărirea, analiza și raportarea abaterilor costurilor efective de la cele standard, astfel încât să se efectueze controlul bugetar al costurilor;
- determinarea cauzelor de apariție a abaterilor;
- identificarea persoanelor responsabile de apariție a abaterilor.

În acest context, autorul a elaborat rapoarte privind calcularea abaterilor de la costurile-standard de materiale, cu personalul, CIP.

6. În vederea asigurării unui control eficient al costurilor efectiv înregistrate, față de cele stabilite standard, autorul recomandă modele de **rapoarte privind abaterile înregistrate de la costul-standard**, care permit:

- identificarea abaterii (favorabilă sau nefavorabilă);
- determinarea factorului (cantitativ sau calitativ) ce a influențat diferența înregistrată;
- stabilirea cauzelor de apariție a abaterilor (controlabilă sau necontrolabilă);
- elucidarea persoanelor responsabile de apariție a abaterilor.

7. În scopul ameliorării **procesului de bugetare**, considerată de autor drept componentă fundamentală a controlului de gestiune pentru IPM, propune:

- elaborarea și aplicarea unui model de Regulament privind bugetarea – ca îndrumar pentru organizarea și gestionarea sistemului de bugete;
- corelarea procesului de bugetare cu nivelurile ierarhice de gestionare a entității;
- elaborarea și controlul sistemului bugetar la IPM-mici să fie efectuate de managerul-analist, iar la IPM-mari – de structuri speciale (departamente);
- formarea bugetelor pentru fiecare centru de responsabilitate, în baza principiului „conexiunii inverse”, asigurându-le astfel o detaliere profundă a informației;
- descrierea etapelor de întocmire a bugetelor.

8. În scopul controlului mai eficient pentru măsurarea performanțelor, autorul recomandă pentru IPM:

- elaborarea și utilizarea rapoartelor manageriale funcționale pe centre de responsabilitate, cu scopul de a identifica aportul fiecărui centru în urma activității;
- implementarea formularelor de rapoarte manageriale, cu indicarea destinatarului și elucidarea persoanelor responsabile de întocmire a raportului;
- detalierea informației în cadrul rapoartelor fiind necesară la fundamentarea deciziilor manageriale, la diferite niveluri ierarhice.

9. Pentru **aprecierea eficienței gestionării resurselor entității**, la IPM autorul propune un sistem de proceduri succesive:

- modernizarea regulată a sistemului bugetar, care contribuie la funcționarea eficientă și permite formarea unei baze informaționale mai calitative;
- îmbunătățirea calității informațiilor furnizate de managerii centrelor de responsabilitate pentru luarea deciziilor eficiente de managerii entității;
- stabilirea indicatorilor de măsurare a performanței pe centre de responsabilitate;

- repartizarea sarcinilor sistemului de bugetare între managerul centrului de responsabilitate și managerul-analist;
- implementarea funcției de control în cadrul centrului de responsabilitate, prin întocmirea calendarului bugetar pentru perioada respectivă, ceea ce prezintă o premisă de soluționare a problemelor apărute în cadrul centrului de responsabilitate.

Rezultatele cercetării în cauză constituie un aport în dezvoltarea teoriei și practicii contabilității și controlului de gestiune, prin aprofundarea și perfecționarea metodologiilor și practicilor existente în domeniu. Aceste rezultate vor contribui la obținerea informației necesare managerilor pentru măsurarea performanțelor obținute și adoptarea deciziilor.

BIBLIOGRAFIE

1. Albu N. Albu C. Instrumente de management al performanței. Control de gestiune. Vol. II. București: Ed. Economică, 2003, 272 p.
2. Albu N., Albu C. Instrumente de management al performanței: Vol. I, Contabilitatea de gestiune. București: Ed. Economică, 2002, 288 p.
3. Anuarul Statistic al Republicii Moldova, ediția 2013, www.statistica.md (vizitat 09.01.2014).
4. Aslău T. Controlul de gestiune dincolo de aparențe. București: Ed. Economică, 2001, 192 p.
5. Bajan M. Bugetarea – instrument de previzionare și dimensionare a consumurilor. În: Studia Universitatis, Seria: științe exacte și economice. Chișinău: USM, 2011, nr.2(42), p.140-146.
6. Bajan M. Contabilitatea consumurilor pe centre de responsabilitate. În: Simpozionul Internațional al Tinerilor Cercetători din 28-29 aprilie 2010. Chișinău: ASEM, 2010, ed. VIII, vol. I, p.325-328.
7. Bajan M. Contabilitatea managerială – instrument al managementului strategic. În: Studia Universitatis, Seria: științe exacte și economice. Chișinău: USM, 2010, nr. 2(32), p. 234-236.
8. Bajan M. Costul – instrument al controlului de gestiune. În: Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii: conf. șt. intern., Chișinău, 27-28 septembrie 2013, Chișinău 2013, p. 297-299.
9. Bajan M. Delimitări conceptuale ale calculației costurilor. În: Problemele contabilității în contextul integrării Europene: Conferința științifică internațională din 10-11 noiembrie 2009, Chișinău: ASEM, 2009, p. 220-222.
10. Bajan M. Esența teoretică privind controlul de gestiune în cadrul entităților. În: Analele Academiei de Transporturi, Informatică și Comunicații 2007-2008. Chișinău: Evrica, 2009, vol.II(XIII), p. 144-149.
11. Bajan M. Evaluarea curentă și raportarea financiară a producției în curs de execuție la entitățile producătoare de mobilă. În: Contabilitatea: provocări actuale și aspirații pe viitor: Conferința științifică internațională din 04 aprilie 2012. Chișinău: ASEM, 2012, p. 295-301.
12. Bajan M. Evoluția contabilității manageriale. În: Studia Universitatis, Seria: științe exacte și economice. Chișinău: USM, 2009, nr. 2(22), p. 171-174.

13. Bajan M. Exercițarea controlului bugetar la întreprinderile producătoare de mobilă. În: Republica Moldova la 20 ani de reforme economice: Conferința științifică internațională din 23-24 septembrie 2011. Chișinău: ASEM, 2011, p. 319-321.
14. Bajan M. Limitele metodelor clasice de calculație a costurilor utilizate în industria mobilei, căi de perfecționare a acestora. În: Contabilitatea: provocări actuale și aspirații pe viitor: Conferința științifică internațională din 04 aprilie 2012. Chișinău: ASEM, 2012, p. 236-239.
15. Bajan M. Locul contabilității de gestiune în structura informațională a întreprinderii. În: Simpozionul Internațional al Tinerilor Cercetători, din 18-19 aprilie 2008. Chișinău: ASEM, 2008, ed. a VI-a, vol. I, p. 283-285.
16. Bajan M. Principiile organizării contabilității de gestiune la entitățile producătoare de mobilă. În: Simpozionul Internațional al Tinerilor Cercetători din 10-11 aprilie 2009. Chișinău: ASEM, 2009, ed. a VII-a, vol. I, p. 388-391.
17. Bajan M. Rolul și modul de întocmire a rapoartelor manageriale pe centre de responsabilitate. În: Studia Universitatis, Seria: științe exacte și economice. Chișinău: USM, 2011, nr. 2(42) , p.147-152.
18. Bajan M., Mihaila, S. Rolul contabilității manageriale în elaborarea deciziilor strategice. În: Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii: Conferința științifică internațională din 28-29 septembrie 2012. Chișinău: ASEM, 2012, p. 404-406.
19. Bajerean E., Bajan M. Cadrul conceptual al contabilității manageriale. În: Dezvoltarea economică în contextul aspirației de integrare europeană. Perspective și Realizări: Conferința științifică internațională din 23-24 octombrie 2009. Chișinău: USM, 2009, p. 303-307.
20. Bajerean E., Bajan M. Controlul costurilor standard prin intermediul analizei abaterilor. În: Analele ASEM, Ediția a XI-a, Nr.1/2013, Chișinău 2013, p. 200-205.
21. Bajerean E., Bajan M. Metoda standard-cost – cale de perfecționare a calculației costului de producție. În: Economica, Chișinău: ASEM, 2012, nr.4(82), p. 107-113.
22. Bajerean E., Bugan C. Abordări conceptuale ale controlului de gestiune. În: Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii: conf. șt. intern., 28-29 septembrie 2012. Chișinău: ASEM, 2012, p. 404-406.
23. Balan I. Contabilitatea costurilor și calculația costului produselor plantațiilor pomicole. Teză dr. Chișinău, 2004, 106 p.
24. Balanuță V. Analiza gestionară. Chișinău: S.n., 2003, 120 p.

25. Barliga C. Obiectul, organizarea și standardele contabilității manageriale. <http://www.scribd.com/doc/58455318/Cursul-nr-1-6> (vizitat 04.07.2014).
26. Băcanu B. Managementul strategic. București, Teora 1999, 295 p.
27. Bârsan M. Contabilitate și control de gestiune. Suceava, 2008, 100 p.
28. Bouquin H. Contabilitate de gestiune. Trad. Tabără N. Iași: TipoMoldova, 2004, 361 p.
29. Braga V. Bugetarea activităților, sursa de informații pentru contabilitatea managerială în cadrul societății comerciale. În: Finanțe publice și contabilitate, 2006, vol. 17, nr. 5, p. 58-61.
30. Briciu S. Contabilitatea managerială. Aspecte teoretice și practice. București: Ed. Economică, 2006, 481 p.
31. Briciu S. și alții. Contabilitatea și controlul de gestiune, instrumente pentru evaluarea performanței entității. Ed. Aeternitas, Alba Iulia, 2010, 419 p.
32. Briciu S. și alții. Managementul prin costuri. Cluj-Napoca: Ed. Risoprint, 2003, 250 p.
33. Briciu S., Burja V. Contabilitate de gestiune. Calculația și analiza costurilor. Cluj-Napoca: Ed. Risoprint, 2005, 288 p.
34. Briciu S., Căpușneanu S. Aspecte ale normalizării contabilității manageriale din România la nivel macroeconomic. În: Economie teoretică și aplicată, 2011, vol. XVIII, nr. 3(556), p. 57-68.
35. Bucșă R.C. Dimensiunea strategică a informației costurilor în contabilitatea managerială. Iași: Ed. Tehnopres, 2009. 246 p.
36. Bucur V. Particularități ale contabilității în transportul auto. Chișinău: Ed. Cartier educațional, 2008, 167 p.
37. Bugaian L. Evoluția sistemului de management al costurilor și rolul lui în întreprindere. În: Economica, 2005, nr. 4(52), p. 103-108.
38. Bugaian L. Managementul costurilor și contabilitatea managerială. Chișinău: Bons Offices, 2003, 150p.
39. Bugaian L. Managementul strategic al costurilor. Chișinău: USM, 2007, 300 p.
40. Bulgaru V. Perfecționarea contabilității stocurilor la întreprinderile agricole. Teză de doctor în economie. Chișinău, 2010, 168 p.
41. Capron M. Contabilitatea în perspectivă. București, Ed. Humanitas, 1993, 167 p.
42. Caraiani C., Dumitrana M. Contabilitate & Control de gestiune. București: Ed. Universitară, 2008, 421 p.
43. Caraiani C., Dumitrana M. Contabilitate și control de gestiune. București: Ed. InfoMega, 2004, 344 p.

44. Caraiani C., Dumitrana M. Contabilitatea de gestiune și control de gestiune. Ediția a II-a. București: Ed. InfoMega 2005, 421 p.
45. Caraman S. Aspectul strategic al contabilității manageriale. În: Problemele contabilității în contextul integrării europene: conf. șt. intern., 10-11 noiembrie 2009. Chișinău: ASEM, 2009, p.181-184.
46. Caraman S., Cușmăunsă R. Contabilitatea managerială. Note de curs. Chișinău: Tipografia Centrală, 2007, 225 p.
47. Căpușneanu S. Elemente de management a costurilor. București: Economică, 2008, 302 p.
48. Chadwick L. Contabilitatea de gestiune. Teora, București 1999, 206 p.
49. Codul Fiscal al Republicii Moldova, www.fisc.md (vizitat 23.08.2013).
50. Cojocaru C. Contabilitatea de gestiune. Bacău: Ed. Universității „G.Bacovia”, 2010, 392 p.
51. Colasse B. Fundamentele contabilității. Iași: TipoMoldova, 2009, 192 p.
52. Contabilitatea financiară. Manual, coordonator Nederița A. Ediția a II-a. Chișinău: ASEM, 2003, 640 p.
53. Contabilitatea managerială. Ghid practico-didactic. Coordonator Nederița A. Chișinău: ACAP, 2000, 264 p.
54. Cușmăunsă R. Contabilitatea costurilor și cheltuielilor aferente lucrărilor de cercetări științifice și de proiectare-experimentare. Teză dr. Chișinău, 2008, 133 p.
55. Diaconu P. Contabilitatea managerială și planuri de afaceri. București: Ed. Economică, 2006, 341 p.
56. Dicționar explicativ al limbii române, www.dex.ro (vizitat 26.08.2014).
57. Dicționar explicativ al limbii române. București: Univers Enciclopedic Gold, 2012, 1230 p.
58. Dobrotă N. Economie politică: o tratare unitară a problemelor vitale ale oamenilor. București: Ed. Economică, 1997, 591 p.
59. Drucker P. Despre decizie și eficacitate. București: Meteor Press, 2007, 172 p.
60. Dubrulle L. Contabilitate de gestiune. Traducere și revizie științifică Dumitrana M., Coordonatori Niculescu M., Burlaud A., Ed. Economică, București, 2002, 158 p.
61. Dumitru C., Ionaș C. Contabilitatea de gestiune și evaluarea performanțelor. București: Ed. Universitară, 2005, 381 p.
62. Dumitru M., Calu D. Contabilitatea de gestiune și calculația costurilor. Ploiești: Ed. Contraplus, 2008, 240 p.
63. Ebbeken K., Possler L., Ristea M. Calculația și managementul costurilor. București: Teora, 2000, 390 p.

64. Epuran M., Băbăiță V., Ibrescu C. Teoria contabilității. București: Ed. Economică, 2004, 464 p.
65. Feleagă N., Malciu L., Bunea Ș. Bazele contabilității: o abordare europeană și internațională. București: Ed. Economică, 2002, 279 p.
66. Fotache G. Valențe cognitive ale contabilității manageriale în procesul decizional. Teză dr. București, 2009, 324 p.
67. Ghid pentru înțelegerea și aplicarea Standardelor Internaționale de Contabilitate IAS 2 „Stocuri”. București: Ed. CECCAR, 2004, 311 p.
68. Golocealova I. Calcularea costului producției în industria de confecții. Teză dr. Chișinău, 2005, 122 p.
69. Grabarovschi L. Concepte contemporane în gestiunea și contabilitatea costurilor. În: Analele ASEM, Ediția XI, Nr.2/2013, Chișinău 2013, p. 100-104.
70. Grabarovschi L. Contabilitatea de gestiune a stocurilor de materiale în procesul luării deciziilor. În: Analele Academiei de Studii Economice din Moldova. Chișinău: ASEM, 2008, vol. 6, p. 363-366.
71. Grabarovschi L. Direcții de perfecționare a contabilității costurilor de producție. În: Integrarea europeană și competitivitatea economică: Simpoz. intern., 10-11 aprilie 2004. Chișinău: ASEM, 2004, vol. 2, p. 28-30.
72. Grabarovschi L. Unele aspecte privind contabilitatea managerială strategică. În: Republica Moldova: 20 ani de reforme economice. Chișinău: ASEM, 2011, p. 356-359.
73. Grabarovschi L. Utilizarea IFRS în practica contabilității manageriale. În: Problemele contabilității în contextul integrării europene: conf. intern., 10-11 noiembrie 2009. Chișinău: ASEM, 2009, p. 161-165.
74. Grigoroii L. ș.a. Contabilitatea întreprinderii. Chișinău: Ed. Cartier, 2011, 508 p.
75. Grigoroii L., Lazari L. Bazele contabilității. Chișinău: Ed. Cartier, 2012, 236 p.
76. Hlaciuc E. Metode moderne de calculație a costurilor. Iași: Ed. Polirom, 1999, 216 p.
77. Hongren C., Datar M., Foster G. Contabilitatea costurilor, o abordare managerială. Chișinău: Arc, 2006, 939 p.
78. Horomnea E. Fundamentele științifice ale contabilității: Doctrină, Concepții, Lexicon. Iași: TipoMoldova, 2010, 394 p.
79. Horomnea E., Dimensiuni științifice, sociale și spirituale în contabilitate. Geneză, doctrină, normalizare, decizii. Ediția a III-a, Ed. TipoMoldova, Iași, 2012, 503 p.
80. Iacob C. Metode de evaluare a producției în curs de execuție. În: Gestiunea și contabilitatea firmei, 2008, vol. 9, nr. 8, p. 27-30; 35-39.

81. Iacob C., Drăcea R. M., Contabilitatea analitică și de gestiune. București: Tribuna Economică, 1998, 304 p.
 82. Iacob C., Ionescu I. Controlul de gestiune la nivelul firmei. București: Tribuna Economică, 1999, 303 p.
 83. Iconnicov V. Contabilitatea costurilor și calculația costului de producție la întreprinderile constructoare de mașini. Teză dr. Chișinău, 2006, 130 p.
 84. Indicații metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 22.10.2013, nr. 233-237.
 85. Ionașcu I. Dinamica doctrinelor contabilității contemporane. București: Editura Economică, 2003, 174 p.
 86. Ionașcu I., Filip A., Stere M. Control de gestiune. București: Ed. Economică, 2006, 271 p.
- În limba română:
87. Jianu I. Evaluarea, prezentarea și analiza performanței întreprinderii. București: Ed. CECCAR, 2007, 572 p.
 88. Legea contabilității nr. 113-XVI din 27.04.2007. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 29.06.2007, nr.90-93/399.
 89. Legea cu privire la salarizare nr.1305 din 25.02.1993. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 01.05.2000, nr. 50.
 90. Mazarachi C., Luca I., Nicolai M. Contabilitatea aplicată. Iași: Ed. Național, 1996, 291 p.
 91. Mihaila S. Contabilitatea și controlul de gestiune la întreprinderile de prelucrare a cărnii. Teză de dr. Chișinău, 2013, 222 p.
 92. Morari G. Contabilitatea consumurilor și calculația costului în producția farmaceutică. Teză de doctor, Chișinău, 2007, 160 p.
 93. Nederița A. Aspecte practice privind calculația costului produselor fabricate. În: Contabilitate și audit, nr. 8, 2013. Chișinău: 2013, pp. 57-63.
 94. Nederița A. Corespondența conturilor contabile. Chișinău: Contabilitate și audit, 2007, 640 p.
 95. Nederița A., Panuș V. Aspecte generale privind calculația costurilor de producție. În: Contabilitate și audit, Chișinău: 2012, nr. 8, p. 61-68.
 96. Nederița A., Panuș V. Contabilitatea costurilor de producție conform noilor reglementări. În: Contabilitate și audit, Chișinău: 2014, nr. 8, p. 38-51.
 97. Nederița A., Panuș V. Rolul rapoartelor contabile interne în procesul decizional. În: Economica, Chișinău: 2010, nr. 1, p. 99-106.

98. Needles B., Anderson H., Cadwell J. Principiile de bază ale contabilității. Ediția a V-a. Chișinău: Ed. ARC, 2000, 1282 p.
99. Ocneanu L. Perfecționarea organizării contabilității manageriale în industria prelucrării lemnului. Iași: Ed. Tehnopress, 2009, 241 p.
100. Oprea C. Călin C. Contabilitatea managerială. București: Tribuna Economică, 2007, 322 p.
101. Oprea C. și alții. Contabilitate de gestiune. București, Tribuna Economică, 2000, 400 p.
102. Oprea C., Cârstea Gh. Contabilitatea de gestiune și calculația costurilor. București, Ed. Atlas, 2003, 435 p.
103. Oprea C., Man M., Nedelcu M. Contabilitate managerială. București: Ed. Didactică și Pedagogică, 2008, 335 p.
104. Oprean V., Oprean D. Contabilitatea managerială focalizată pe responsabilități și performanțe. În: Gestiunea și contabilitatea firmei, 2008, vol. 11, nr. 9, p. 2-7.
105. Paliu-Popa L. Contabilitatea și fiscalitatea tranzacțiilor de comerț exterior. București: Ed. Pro Universitaria, 2014, 400 p.
106. Panuș V. Instrumente și rapoarte contabile utilizate în procesul decizional. Teză dr. Chișinău, 2012, 129 p.
107. Planul general de conturi contabile. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 22.10.2013, nr. 233-237.
108. Platon S. Perfecționarea contabilității consumurilor și calculației costului produselor în vinificație. Teză dr. Chișinău, 2006, 94 p.
109. Popovici A., Cauș L. Aspecte generale privind aplicarea contabilității manageriale în construcții. În: Analele ASEM, Ediția XI, Nr.1/2013, Chișinău, 2013, pp. 195-199.
110. Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, <http://www.ceccarbucuresti.ro/userfiles/directiva%204.pdf> (accesat 22.06.2014).
111. Ristea M. (coordonator). Contabilitatea societăților comerciale. Vol. II. București, Ed. CECCAR, 2009, 656 p.
112. Ristea M. Adoptarea rapoartelor financiare analitice în contabilitatea de gestiune. Tabloul de bord. În: Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor, nr. 2, București, 2006, pp. 43-50.
113. Ristea M., Dumitru C.G. Controlul și gestiunea performanței pe baza costurilor standard. În: Gestiunea și contabilitatea firmei, nr. 6, București, 2010, pp. 24-39.
114. Ristea M., Olimid L., Calu A. Sisteme contabile comparate. București: Ed. CECCAR, 2006, 383 p.
115. Robu D. Controlul de gestiune pe bază de bilanț. Iași: Ed. TipoMoldova, 1998, 244 p.
116. Russu C. Management. București: Editura Expert, 1993, 315 p.

117. Rusu C., Voicu M. Managementul pe baza centrelor de responsabilitate. București: Ed. Economică, 2001, 15 p.
118. S.N.C. Stocuri. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 22.10.2013, nr.233-237,649 p.
119. Sabou F. Contabilitate de gestiune. Teorie și practică. Baia Mare: Ed. Umbria, 2002.
120. Sgardea F., Săndoiu C. Contabilitatea de gestiune – sursa de informații pentru adoptarea deciziilor. În: Gestiunea și contabilitatea firmei, 2007, vol. 10, nr. 4, p.28-41.
121. Smith A. Avuția națiunilor. București: Ed. Publică, 2011, 408 p.
122. Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) incluzând interpretările lor la 01.01.2011 / Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate, vol. A. București: CECCAR, 2011, 1654 p.
123. Stratulat N. Contabilitatea consumurilor de producție și determinarea costului efectiv de producție. Chișinău: USM, 2007, 93 p.
124. Tabără N. Control de gestiune. Iași: Ed. TipoMoldova, 2009, 324 p.
125. Tabără N. Modernizarea contabilității și controlului de gestiune. Iași: Ed. TipoMoldova, 2006, 408 p.
126. Tabără N., Briciu S. (coordonatori) și alții. Actualități și perspective în contabilitate și control de gestiune. Iași: Ed. TipoMoldova, 2012, 626 p.
127. Tabără N., Horomnea E., Nuță F. Tendințe actuale în evoluția controlului de gestiune. În: Finanțe publice și contabilitate, 2006, nr. 10, p. 41-46.
128. Tcacencu Angela. Contabilitatea și analiza costului de producție. Teză dr. Chișinău, 1999, 102 p.
129. Tostogan P. Jehac M. Noțiuni, rolul și sarcinile controlului de gestiune la întreprindere. În: Problemele contabilității în contextul integrării europene: conf. intern., 10-11 noiembrie 2009. Chișinău: 2009, p. 58-61.
130. Tuhari T. Organizarea contabilității și controlului în unitățile economice. Chișinău: UCCM, 2005, 127 p.
131. Țiurilnicova N. ș.a. Analiza rapoartelor financiare. Chișinău: Tipografia Centrală, 2004, 384 p.
132. Țugulschi I. Perfecționarea contabilității consumurilor în vederea luării deciziilor manageriale. Teză dr. Chișinău, 2013, 206 p.
133. Țugulschi I., Melnic G. Standardele internaționale de raportare financiară drept bază pentru elaborarea rapoartelor manageriale. În: Republica Moldova: 20 ani de reforme economice. Chișinău: ASEM, 2011, p. 327-331.

134. Țurcanu V. Calculația costurilor. Chișinău: ASEM, 2001, 115 p.
135. Țurcanu V. Considerațiuni privind definirea obiectului contabilității. În: Analele Academiei de Studii Economice din Moldova. Chișinău: ASEM, 2010, Ed. a VII-a, p. 312-316.
136. Țurcanu V. Contabilitatea și controlul de gestiune: convergențe și delimitări. În: Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii: conf. șt. intern., 28-29 septembrie 2012. Chișinău: ASEM, 2012, p. 333-335.
137. Țurcanu V. Problemele contabilității de gestiune și ale implementării acestora. În: Dezvoltarea durabilă a României și Republicii Moldova în context european și mondial: conf. șt. intern., 22-23 septembrie 2006. Chișinău: ASEM, 2007, p. 366-368.
138. Țurcanu V., Bajorean E. Bazele contabilității. Chișinău: Tipografia Centrală, 2004, 268 p.
139. Țurcanu V., Golocialova I., Ștahovschi A. Contabilitatea internațională. Chișinău: ASEM, 2008, 274 p.
140. Țurcanu V., Zaporojan V. Probleme privind implementarea contabilității de gestiune. În: Creșterea economică în condițiile internaționalizării: conf. șt. intern. Iași: Ed. IEFS, 2006, p.70-72.
141. Vladîcec A. Unele aspecte ale teoriei și practicii de calculație a costului de producție. În: Economica, 2005, nr. 4, p. 112-117.
142. Yves B. Colli J.C. Vocabular economic și financiar. București: Ed. Humanitas, 1994, 480 p.
143. Zaporojan V. Contabilitatea consumurilor și calculația costului în producția conservelor din fructe și legume. Teză dr. Chișinău, 2008, 126 p.
144. Zaporojan V. Organizarea contabilității consumurilor pe centre de responsabilitate. În: Economica, 2006, nr. 3 (55), p.73-77.
145. Zaporojan V. Tendințe de modernizare a contabilității manageriale. În: Problemele contabilității în contextul integrării europene: conf. șt. intern., 10-11 noiembrie 2009. Chișinău: ASEM, 2009, p.203-205.
146. Zlatina N. Valorificarea informațiilor de tip cost în procesul decizional. În: Problemele contabilității în contextul integrării europene: conf. șt. intern., 10-11 noiembrie 2009. Chișinău: ASEM, 2009, p.173-175.

În limba rusă:

147. Аверчев И. Управленческий учёт и отчётность: постановка и внедрение. Москва: Вершина, 2009, 509 с.
148. Аврора И. Управленческий учёт. Москва: Изд-во Бератор-паблишинг, 2007, 324 с.

149. Адамов Н., Рогуленко Т., Фомичева Г. Основы управленческого учёта. Санкт-Петербург: Питер, 2005. 112 с.
150. Архипов Э. Интегрированный сетевой учёт по центрам ответственности. В: Управленческий учёт, 2008, № 8, с. 27-33.
151. Аткинсон Э., Банкер Р., Каплан Р. Управленческий учёт. 3-е издание. Пер. с англ. Москва: Издательский дом Вильмас, 2005, 879 с.
152. Афанасьев В. Г. Научное управление обществом. 2-е изд. Москва: Политиздат, 1973, 392 с.
153. Бабаев Ю. А. Бухгалтерский учёт. Учебник - Москва: Проспект, 2010, 384 с.
154. Бажан М. Пути совершенствования распределения косвенных производственных затрат при позаказном методе на мебельных фабриках. В: Устойчивое развитие экономики: международные и национальные аспекты: Международная научная конференция от 25-26 октября 2012. Беларусь: Новополоцк, 2012, р. 15-19.
155. Безруких П.С., Кондраков Н.П., Палий В.Ф. Бухгалтерский учёт. Москва: Бухгалтерский учёт, 1994, 528 с.
156. Блаженкова Н. Стратегический управленческий учёт как информационная подсистема предприятий. В: Бухгалтерский учёт, 2008, № 11, с. 72-75.
157. Блаженкова Н., Нечеухина Н. Учёт в системе контроллинга промышленного предприятия. В: Бухгалтерский учёт, 2010, № 1, с. 114-117.
158. Богатин Ю. Управленческий учёт: информационное обеспечение рациональных плановых решений фирмы. Москва: Финансы и статистика, 2007, 512 с.
159. Васильева Л., Ряховский Д., Петровская М. Бухгалтерский управленческий учёт: учебное пособие. Москва: Изд-во Эксмо, 2007, 368 с.
160. Вахрушина М. Бухгалтерский управленческий учёт. 8-е издание. Москва: Изд-во Омега-Л, 2010, 569 с.
161. Вахрушина М.А. Внутрипроизводственный учёт и отчетность. Российская практика: проблемы и перспективы. Москва: Экономика и жизнь, 2000, 358 с.
162. Вахрушина М.А., Рассказова-Николаева С.А., Сидорова М.И. Управленческий учёт – 1. Базовый курс. Москва: Издательский дом БИНФА, 2011, 141 с.
163. Гайдене З.С. Американская учетная ассоциация. В: Бухгалтерский учёт, 1998, № 6, с. 9-11.
164. Глушиков И. Бухгалтерский учёт на сельскохозяйственных, агропромышленных и сельхозперерабатывающих предприятиях. Москва: Кнорус, 2001. 507 с.
165. Голов С. Ф. Управленческий бухгалтерский учёт. Скарби, Киев, 1998, 576 с.

166. Друри К. Управленческий и производственный учет. (пер. с англ.) Москва: Юнити-Дана, 2007, 1401 с.
167. Елисеева И.И. Идеи Пачиоли и развитие методов принятия управленческих решений. В: Бухгалтерский учёт, 1994, № 10, с. 50-53.
168. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учёт. Москва: Экономистъ, 2004, 618 с.
169. Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник для вузов. Москва: Юнити, 2004, 350 с.
170. Керимов В. Учет затрат калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы. Учебник, 3-е издание. Москва: Изд. Дашков-К, 2007, 484 с.
171. Керимов В., Селиванов П., Минина Е. Концепция управленческого учёта на современном этапе развития экономики. В: Менеджмент в России и за рубежом, №4, 2001, с. 134-142.
172. Кондраков Н., Иванова М. Бухгалтерский управленческий учёт. Москва: Инфра-М, 2003, 367 с.
173. Курсель-Сенель Ж.Г. Руководство к теоретическому и практическому изучению предприятий. Санкт Петербург: Экономика, 1990, 176 с.
174. Леоте Э., Гильбо А. Общие руководящие начала счетоведения. Москва: Макиз, 1994, 112 с.
175. Муратов А., Поварич И. Конвергенция контроллинга и менеджмента качества. В: Менеджмент в России и зарубежом, 2011, № 1, с. 135-141.
176. Нарibaев К.Н. Организация бухгалтерского учёта в США. Москва: Финансы, 1979, 152 с.
177. Никитин С. Совершенствование учёта себестоимости продукции предприятия как необходимый элемент повышения качества менеджмента. В: Управленческий учёт, 2009, № 8, с. 78-81.
178. Николаева О., Шишкова Т. Управленческий учёт. Москва: УРСС, 2000, 368 с.
179. Николаева С.А. Особенности учёта затрат в условиях рынка: система «директ-костинг». Теория и практика. Москва: Финансы и статистика, 1993, 128 с.
180. Палий В.Ф. Организация управленческого учёта. Москва: Бератор-Пресс, 2003, 224 с.
181. Палий В.Ф. Управленческий учёт издержек и доходов (с элементами финансового учёта). Москва: ИНФРА-М, 2006, 279 с.
182. Пачиоли Л. Трактат о счётах и записях. Москва: Финансы и статистика, 2001, 363 с.

183. Пизенгольц М. З., О содержании управленческого учета, Бухгалтерский учет, 2008, №19 с.17-19.
184. Раметов А. Моделирование затрат и результатов по центрам ответственности. В: Бухгалтерский учёт, 2008, № 3, с. 67-70.
185. Савчук В. Управление прибылью и бюджетирование. Изд. 2-е. Москва: Бином лаборатория знаний, 2010, 432 с.
186. Тишков И.Е., Балдинова А.И., Дементей Т.Н. Бухгалтерский учёт: 2-е изд. Минск: Выш. Шк., 1996, 592 с.
187. Тостоган П. Метод бухгалтерского учета: калькулирование. În: Contabilitate și Audit, 2002, nr.9, p.54-62.
188. Филиппев Д., Беспалова И. Функция контроля в системе бухгалтерского учёта. В: Бухгалтерский учёт, 2008, № 13, с. 63-65.
189. Цуркану В., Голочалова И. От нормативного метода учета затрат к методу стандарт-кост. В: Бухгалтерские и Налоговые Консультации, №4, 2001, с. 34-38.
190. Шеремет А. Д. и другие. Управленческий учёт. Москва: ФБК ПРЕСС, 2000, 512 с.
191. Щиборщ К.В. Бюджетирование деятельности промышленных организаций России. Москва: ИНФРА-М, 2005, 592 с.

În alte limbi:

192. Boisselier P. Contrôle de gestion. Vuibert, 2013, 672 p.
193. Bouquin H. Le contrôle de gestion. 8e éd. Paris, PUF, 2008, 526 p.
194. Burland A., Simion C. Analyse des couts et contrôle de gestion. Vuibert, 1985, 331 p.
195. Deyhle A. Management and Controlling Brevier. Verlag: Ed. Management service, 1986, 157 p.
196. Gervais M. Contrôle de gestion. Paris: Dunod, 2005, 725 p.
197. Guedj N. Le contrôle de gestion. 3e éd. Paris, Les Editions d'Organisation, 2000, 712 p.
198. Horngren C.T., Datar S. M., Rajan M.V. Cost Accouting: A Managerial Emphasis. Pearson: Pretince Holl, 2012, 869 p.

ANEXE

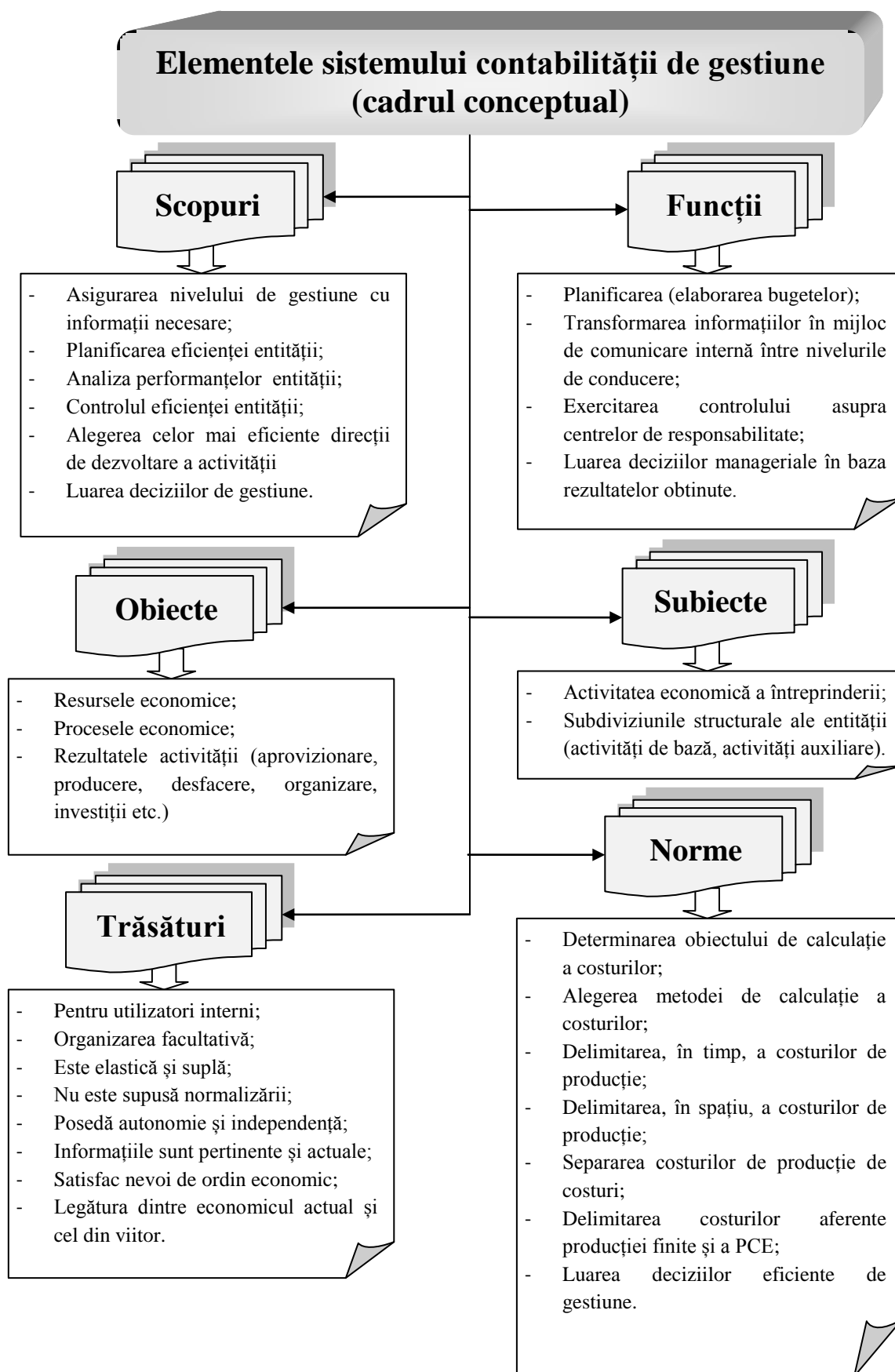
Distincții cu privire la evoluția contabilității de gestiune în diferite țări

Țara, perioada	Caracteristici privind evoluția contabilității manageriale
<i>Federația Rusă, secolul XX</i>	<ul style="list-style-type: none"> ✓ În anii '20, apare termenul de „contabilitate de gestiune”; ✓ În perioada 1970-1980, se aplică metoda normativă de calculație a costului de producție; ✓ La finele anilor '80, se formează centre de responsabilitate; ✓ În anii '90 se studiază aspectele contabilității de gestiune și ale costurilor; ✓ La finele anilor '90, se aplică metoda de calculație a costului de producție direct-cost, standard-cost, ABC, JIT etc.
<i>Finlanda, secolul XIX</i>	<ul style="list-style-type: none"> ✓ În anii '40 costul complet devine obligatoriu pentru toate întreprinderile industriale; ✓ Se promovează costul variabil și analiza „cost-volum-profit” – considerate instrument puternic pentru stabilirea limitei prețului de vânzare a bunurilor; ✓ Au apărut primele școli de afaceri; ✓ În 1862, Lilius a scris prima carte în domeniul contabilității; ✓ În 1928, Kaitilia a scris prima carte de contabilitate a costurilor.
<i>Franța, secolul XX</i>	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Bazată pe două abordări contradictorii, dar, totodată, complementare: 1) analiza costurilor pentru evaluare și 2) luarea deciziilor denumită în Tabloul de bord; ✓ Impune aplicarea contabilității de gestiune în toate ramurile industriei; ✓ După Cel de-al Doilea Război Mondial, până în anii '60, este perioada când cererea depășește oferta și capacitatea de producție este folosită la maxim. În această perioadă, accentul contabilității de gestiune este pus pe determinarea costului complet (cost de producție și cost de vânzare); ✓ După anii '60, costurile complete sunt delimitate în costuri directe și costuri variabile; ✓ În 1885, au apărut primele cărți în domeniul contabilității de gestiune cu autorul Nichitin M. În aceste lucrări, contabilitatea de gestiune reprezintă o abordare coerentă și generează nevoi diferite, care se concentrează asupra nevoilor managerilor folosind informații orientate spre viitor.
<i>Germania, secolul XIX</i>	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Se caracterizează prin calculația prețurilor de producție unde se promovează prețul complet; ✓ Promovează conceptul de cost relevant și principiile alocării costurilor (produselor li se atribuie doar costurile proporționale); ✓ Se descrie calculația profitului net, tratamentul ratei dobânzii și venitul antreprenorial; ✓ Se dă o viziune asupra controlului eficienței prin controlul cantităților intrate utilizând prețuri flexibile și de transfer; ✓ După Cel de-al Doilea Război Mondial, Plaut H. Dezvoltă o nouă metodă de contabilizare a costurilor –

	<p>Grenzplankostenrechnung (contabilitatea și planificarea costurilor analitice în mod flexibil);</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ În 1889, Schmalenbach a studiat costul total prin prisma modificărilor volumului de producție. Tot în această perioadă, Schmalenbach clasifică costul total în funcție de comportamentul lor relativ asupra volumului de producție în patru categorii: 1) costuri fixe; 2) costuri degresive; 3) costuri proporționale; 4) costuri progresive.
<i>Italia, secolul XX</i>	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Etapa preindustrială, caracterizată prin teoria lui Besta, potrivit căreia costul total cuprinde cheltuielile legate de costul produsului și sunt clasificate în variabile și fixe; ✓ Etapa industrială, după Cel de-al Doilea Război Mondial, se prefigurează potrivit teoriei lui Zappa, care afirmă că evidența financiară și cea managerială trebuie ținută separat, deoarece acestea urmăresc scopuri diferite; ✓ Epoca actuală „costuri diferite pentru scopuri diferite”, se acordă atenție bugetării, controlului stocurilor, alocării corecte ale capitalului – numite instrumente de bază pentru controlul resurselor, utilizarea costurilor pentru diferite analize ale situațiilor.
<i>Marea Britanie, secolul XIX</i>	<ul style="list-style-type: none"> ✓ În anii '30, are loc abordarea procedurilor contabile în afaceri cu accentul pe contabilitatea costurilor; ✓ Contabilitatea de gestiune apare ca o știință care produce schimbări în practica contabilității; ✓ În 1887, apare prima lucrare britanică în domeniul costurilor, autori Garche E. și Fells J.; ✓ Managerii utilizează informațiile din registrele contabile pentru analiza situației anterioare, dar survine nevoia informațiilor cu privire la consecințele deciziilor luate; ✓ Înlocuirea metodelor tradiționale de calculare a costurilor cu abordări ale costurilor orientate mai mult spre economie.
<i>Republica Moldova, secolul XX</i>	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Este recunoscută oficial, prin intermediul Concepției Reformei Contabilității nr. 187 din 24.12.1997; ✓ Se dezvoltă în baza a două direcții: 1) adoptarea tehnicilor și metodelor aplicate în alte țări; 2) studierea și cercetarea tehnicilor și metodelor apărute noi; ✓ În 2000, profesorul Nederița A., coordonator, și alți autori publică prima lucrare în domeniul contabilității de gestiune „Ghid practico-didactic la contabilitatea managerială”; ✓ În 2001, profesorul Țurcanu V. editează lucrarea „Contabilitatea costurilor”; ✓ În 2007, este publicată „Contabilitatea managerială” de Caraman S. și Cușmăunsă R.
<i>România, secolul XIX</i>	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Contabilitatea de gestiune apare, în 1950, cu termenul „Contabilitatea costurilor” și este orientată spre determinarea costului de producție; ✓ După 1985, se aplică metoda ABC, metoda de calcul al costului complet și de secționare pe echipe de gestiune; ✓ Are loc trecerea de la oferirea informației (metoda calculului costului istoric), la gestionarea resurselor (managementul resurselor) la atingerea costurilor țintă; ✓ În 1947, prima lucrare „Contabilitatea industrială”, de Tarția I. doctorand al lui Evian I., unde se redau aspecte legate de calculul costului.
<i>Statele Unite ale Americii, jumătatea secolului XIX</i>	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Obținerea unor raportări financiare, fidele la timp (caracteristic pentru contabilitatea financiară); ✓ Necesitatea de a prezenta rapoarte orientate la interesele managementului entității (caracteristic pentru contabilitatea de gestiune);

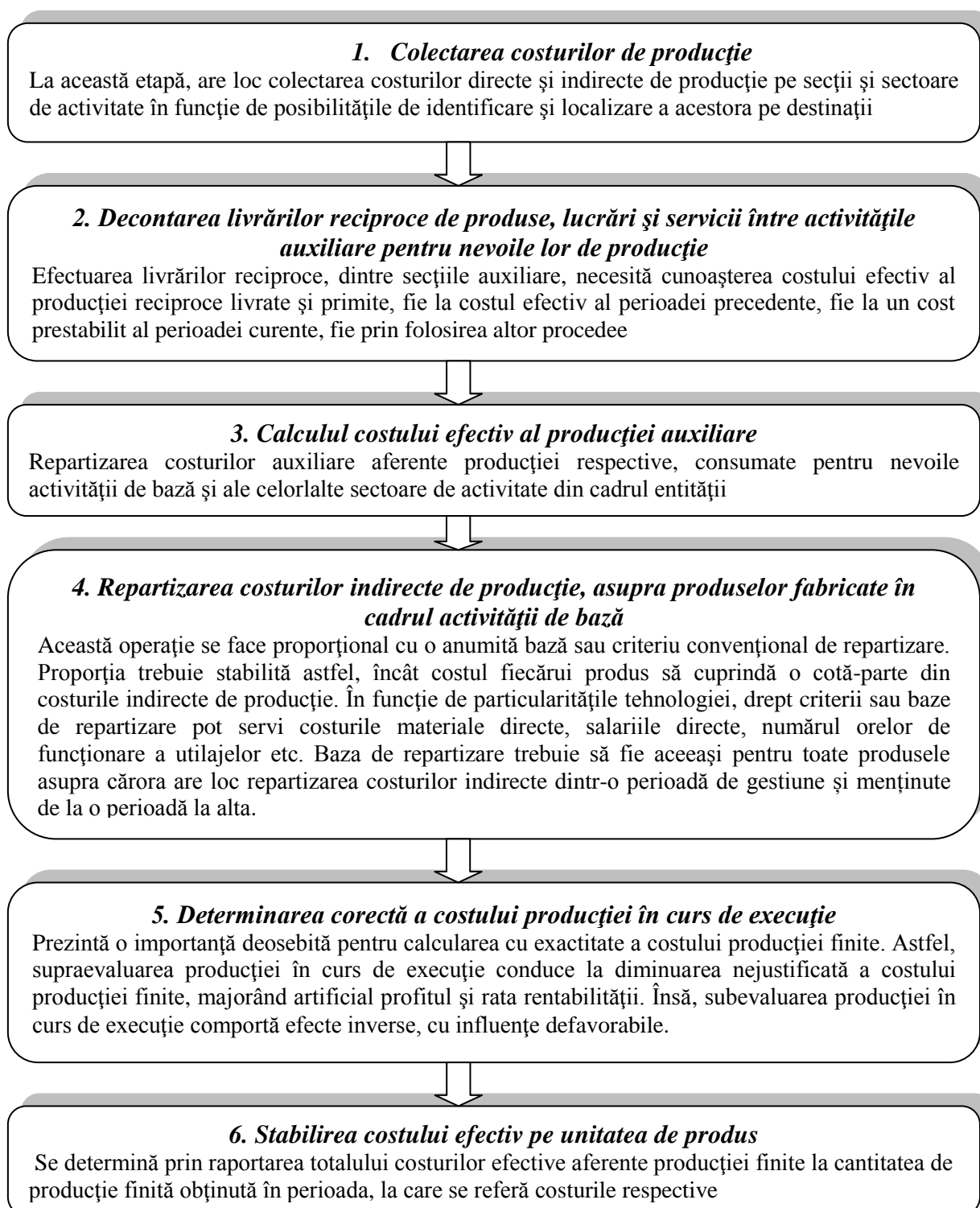
	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Urmează anumite reguli în calculația costurilor impuse de Guvern; ✓ Dezvoltarea teoriilor: Just in Time, Balanced Scorecard, Teoria constrângerilor; ✓ Trecerea de la cercetări asupra metodelor cantitative la metode economice.
<i>Suedia, după Primul Război Mondial</i>	<ul style="list-style-type: none"> ✓ În 1927, Frederiksson N. A promovat calculația costurilor; ✓ Se cercetează prioritățile metodelor de calculație; ✓ Se vizează modalitățile de alocare costurilor indirecte; ✓ Se clarifică problema cu privire la evoluția sistemelor de calculație și managementul costurilor; ✓ Apare dilema de utilizare a costului complet sau costului variabil, unde Aks și Ax promovează utilizarea ambelor variante.

Sursa: elaborat de autor în baza [12, p.171-174]



Sursa: elaborat de autor în baza [28, p.22-24] și [53, p.12]

Etapile de calculație a costului efectiv al produselor finite



Sursa: elaborat de autor în baza [16, p.390-391]

Corelarea dintre contabilitatea de gestiune și controlul de gestiune

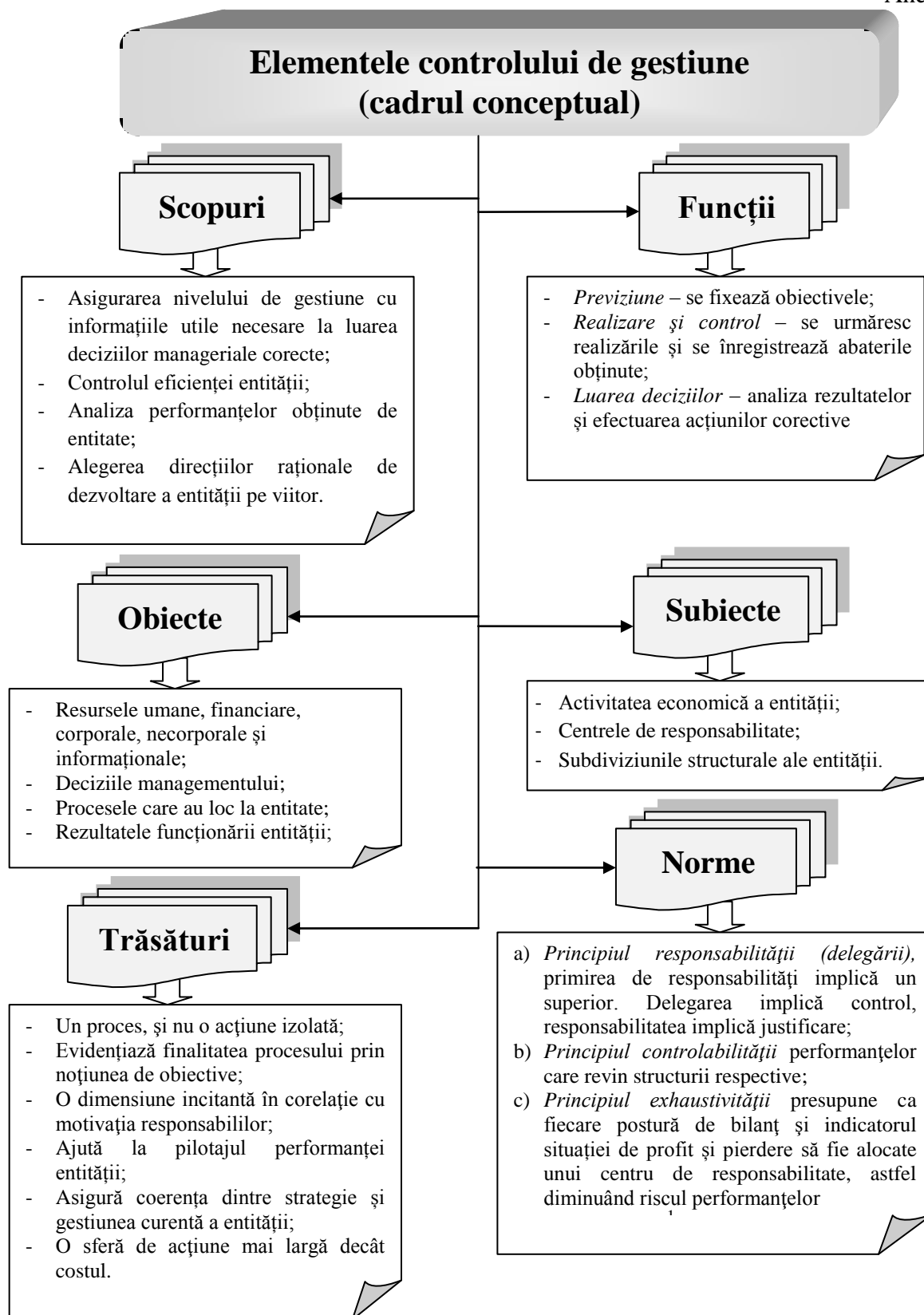
	Scopuri de bază	Obiecte	Subiecte	Funcții	Trăsături specifice
Contabilitatea de gestiune	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Asigurarea nivelului de gestiune cu informațiile; ➤ Planificarea eficienței entității; ➤ Controlul eficienței entității și analiza performanțelor; ➤ Alegerea celor mai eficiente direcții de dezvoltare a activității ➤ Luarea deciziilor de gestiune. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Resursele economice; ➤ Procesele economice; ➤ Rezultatele activității (aprovizionare, producere, distribuire etc.). 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Activitatea economică a întreprinderii; ➤ Subdiviziunile structurale ale entității (activități de bază, activități auxiliare). 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Elaborarea bugetelor; ➤ Transformarea informațiilor în mijloc de comunicare internă între nivelurile ierarhice; ➤ Exercitarea controlului asupra centrelor de responsabilitate; ➤ Luarea deciziilor manageriale în baza rezultatelor obținute. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Pentru utilizatori interni; ➤ Organizarea facultativă; ➤ Nu este supusă normalizării; ➤ Are autonomie și independență; ➤ Informațiile sunt pertinente și actuale; ➤ Satisfac nevoi de ordin economic; ➤ Legătura dintre economicul actual și cel viitor.
Controlul de gestiune	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Asigurarea nivelului de gestiune cu informații utile la luarea deciziilor manageriale eficiente; ➤ Controlul eficienței entității; ➤ Analiza performanțelor obținute de entitate; ➤ Alegerea direcțiilor raționale de dezvoltare a entității pe viitor. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Resursele economice; ➤ Deciziile managementului; ➤ Procesele economice; ➤ Rezultatele funcționării entității. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Activitatea economică a entității; ➤ Centrele de responsabilitate; ➤ Subdiviziuni structurale ale entității. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Previziune – se fixează obiectivele; ➤ Realizare și control – se urmăresc realizările și se înregistrează abaterile obținute; ➤ Luarea deciziilor – analiza rezultatelor și efectuarea acțiunilor corective. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Un proces, și nu o acțiune izolată; ➤ Evidențiază finalitatea procesului prin noțiunea de obiective; ➤ O dimensiune incitantă în corelație cu motivația responsabililor; ➤ Ajută la pilotajul performanțelor entității; ➤ Asigură coerența dintre strategie și gestiunea curentă a entității; ➤ O sferă de acțiune mai largă decât costul.

Sursa: elaborat de autor în baza [53, 10-12]

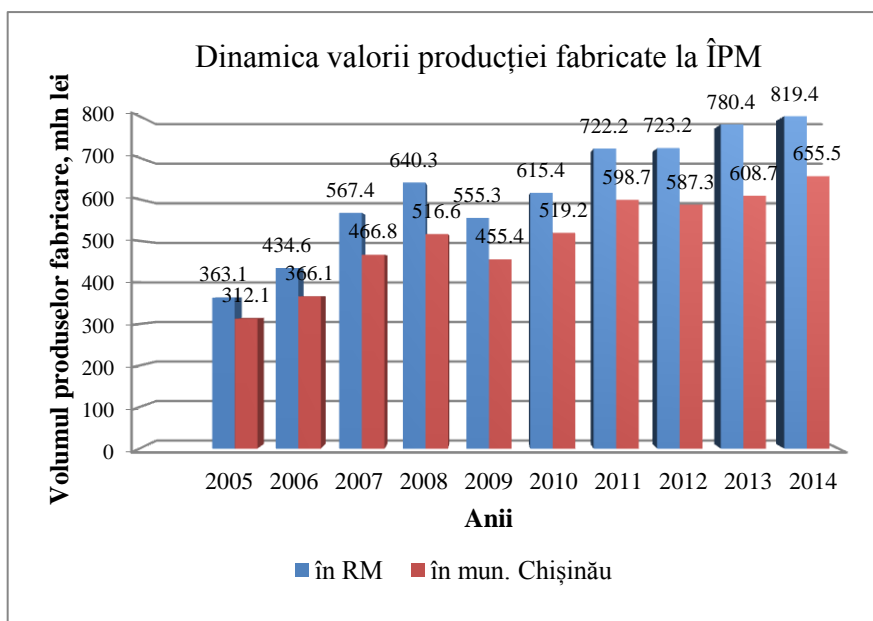
Considerații privind definirea bugetului conform literaturii de specialitate

Țara	Autorul	Abordări definitorii privind bugetul
<i>Federația Rusă</i>	Nicolaeva O, Șișcova T. [176, p.119]	un document financiar elaborat până în momentul efectuării acțiunilor previzibile;
	Șeremet A. [188, p.476]	un plan al operațiunilor viitoare exprimate în etaloane cantitative și valoric;
<i>Franța</i>	Bouquin H. [191, p.333]	un plan detaliat, exprimat în unități cantitative, care arată modul în care o entitate va obține și va utiliza resursele într-o perioadă de timp;
	Chadwick L. [48, p.143]	un plan exprimat în termeni monetari, este elaborat și aprobat înaintea perioadei bugetare;
<i>Republica Moldova</i>	Bugaian L. [38, p.60]	expresia financiară și/sau cantitativă a planului de acțiuni pe termen lung;
	Cușmăunsă R., Caraman S. [46, p.50]	un document financiar elaborat până în momentul efectuării acțiunilor previzibile, a planurilor de activitate și de dezvoltare a entității;
	Nederița A., Grabarovschi L., Țurcanu V. [53, p.32]	un document financiar elaborat până la momentul efectuării acțiunilor previzibile sau un plan financiar de acțiuni
<i>România</i>	Albu N., Albu C. [1, p.18]	un instrument privilegiat al controlului de gestiune;
	Caraiani C., Dumitrana M. [43, p.216]	<ul style="list-style-type: none"> - o premisă a planificării, orientată spre o gestiune previzională profitabilă; ca document de previzionare apriorie derulării activității se elaborează la nivel anual și stabilește afectarea resurselor și responsabilităților pe fiecare entitate (sector, departament, centru de activitate etc.) din întreprindere; - o previziune cifrată a obiectivelor și/sau mijloacelor pentru realizarea lor, luând în considerare toate funcțiile entității; și/sau un limbaj care exercită o influență asupra actorilor care îl utilizează;
	Ionașcu I. [85, p.132]	un proces de determinare a acțiunilor (operațiunilor) care urmează să fie efectuate în viitor exprimate printr-un plan care prezintă modul de realizare a obiectivelor strategice ale entității;
<i>SUA</i>	Hongren C. [77, p.198]	expresia cantitativă a planului, mijloc de control asupra executării lui și metodă de reglare;
	Kotler P. [101, p.105]	un instrument de armonizare și eficientizare a relației dintre venituri și cheltuieli în cadrul unei entități;
	Needles B.E., Anderson H.R., Caldwell J.C. [98, p.1045]	un document de planificare, întocmit înaintea derulării operațiunilor anticipate;

Sursa: elaborat de autor



Sursa: elaborat de autor în baza [125, p.418]



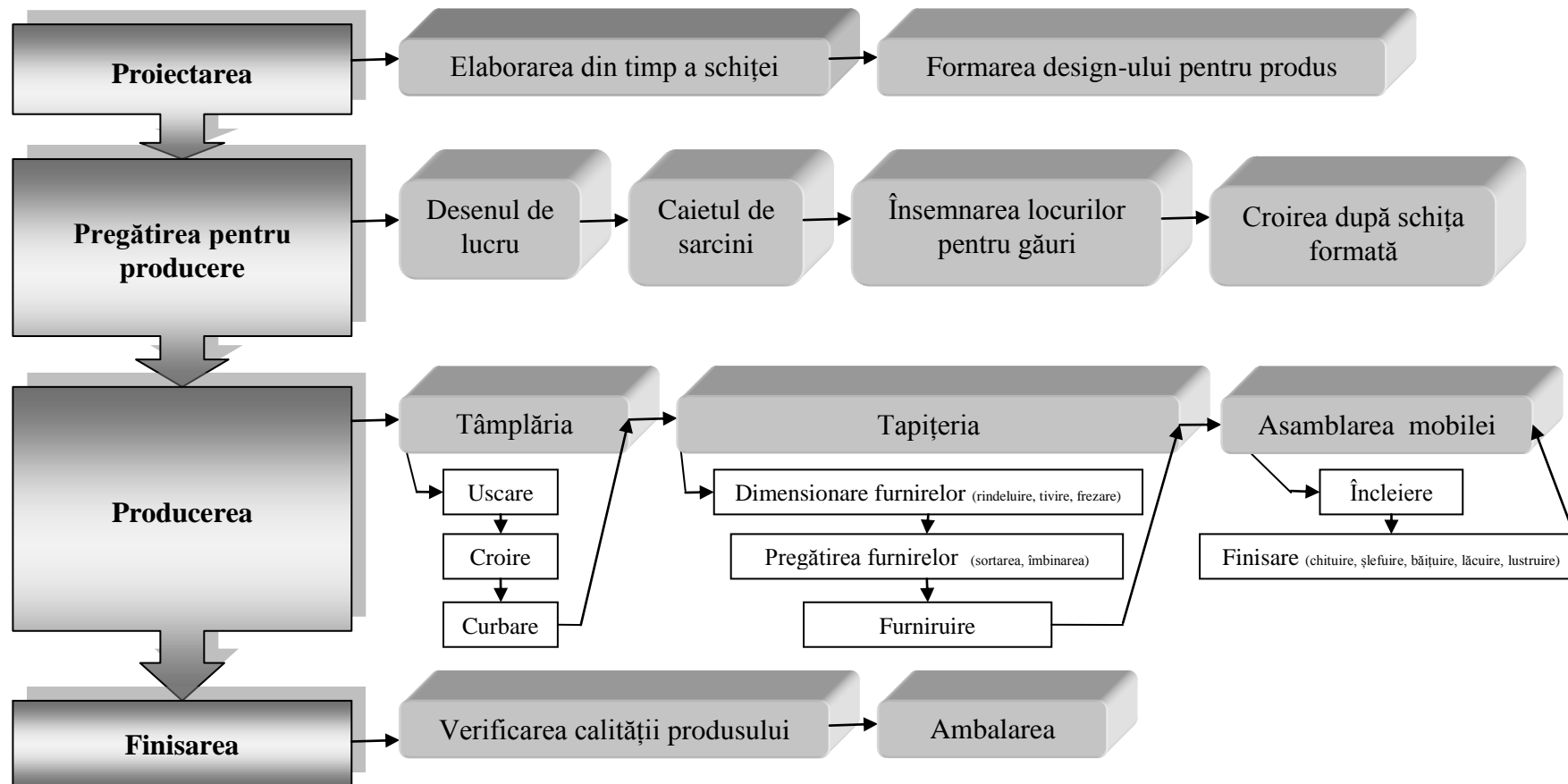
Sursa: elaborat de autor în baza www.statistica.md

Analiza situației entităților investigate

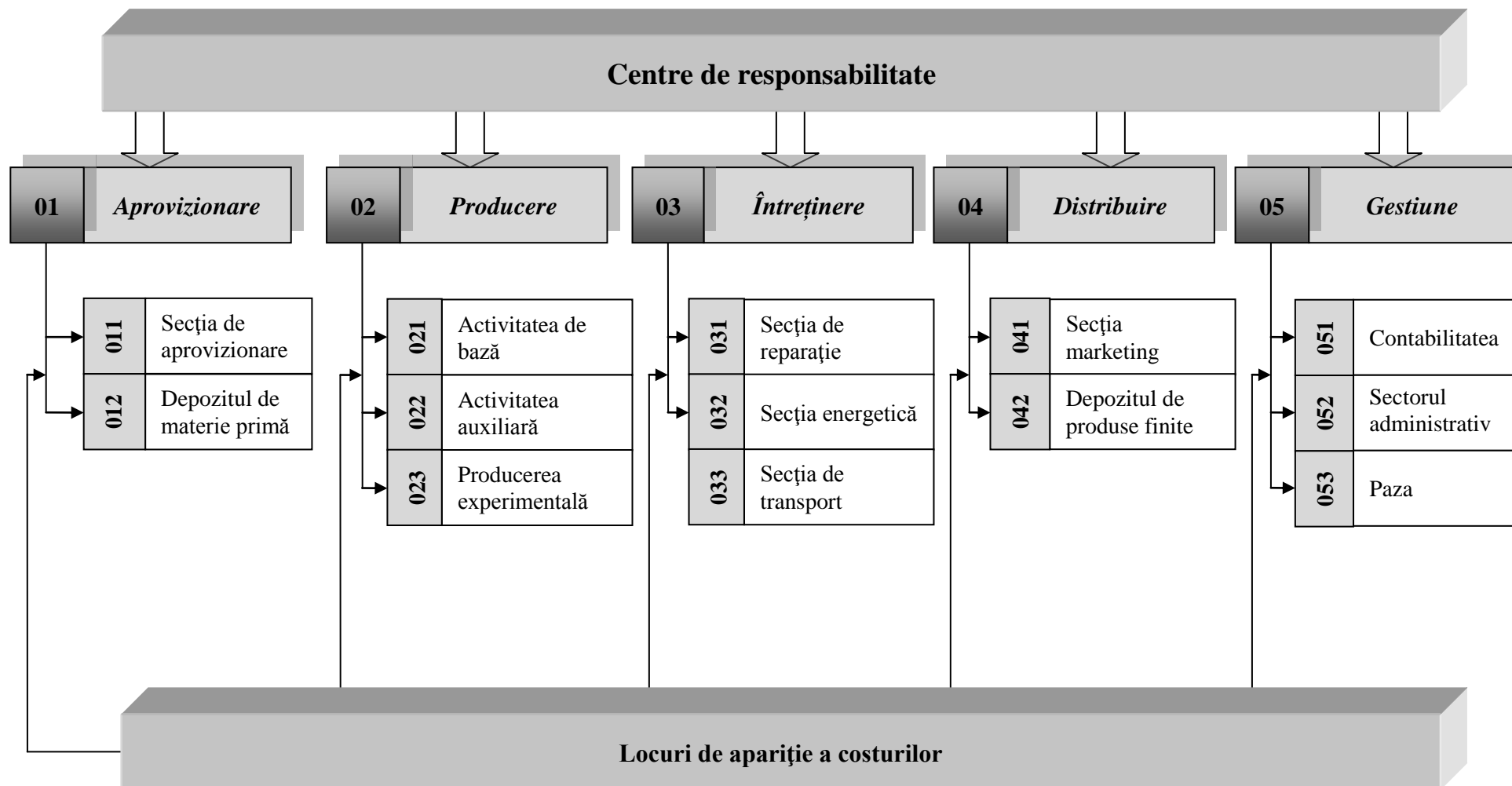
Entitățile investigate	Indicatorii									
	Segmentarea pe centre de responsabilitate		Divizarea responsabilităților pe niveluri ierarhice		Elaborarea bugetelor		Controlul executării bugetelor		Întocmirea rapoartelor în baza rezultatelor	
	Da	Nu	Da	Nu	Da	Nu	Da	Nu	Da	Nu
SA Stejaur	*		*		*		*		*	
SA Icam		*		*	*			*		*
SRL Avomobila		*		*		*		*	*	
SRL Crinela	*			*		*		*		*
SRL Viomobcom	*			*		*		*	*	
SRL Adamas-PF		*		*		*		*	*	
SRL Confort	*		*			*		*		*

Sursa: elaborat de autor

Etapele procesului tehnologic de producere a mobilei



Sursa: elaborat de autor în baza procesului tehnologic la IPM



Sursa: elaborat de autor în baza datelor SRL „Viomobcom” și [6, p.326]

Tabelul A.11.1. Componența costurilor de materiale necesare pentru confecționarea unei unități fotoliu Mandy (extras)

Nr. crt.	Denumirea materialelor	Unitatea de măsură	Cantitatea	Prețul, lei/unitate	Suma, lei
1	Ață de cusut	bobine	0,04	69,78	2,79
2	Baiți (morilcă)	kg	0,05	53,91	2,70
3	Bloc de arcuri metalice	buc	1	43,31	43,31
4	Cuie diverse	kg	0,25	11,88	2,97
5	Cuie decorative	kg	0,016	25,43	0,41
6	Clei PVA pentru lemn	kg	0,231	22,05	5,09
7	Clei pentru tapițerie	kg	0,24	47,70	11,45
8	Cherestea netivită	m ³	0,065	1680	109,2
9	Dizolvant	l	0,09	18,75	1,69
10	Inele (șaibe) M-6	kg	0,032	38,18	1,22
11	Lac pentru mobilă	kg	0,17	40,46	6,88
12	Meșcovină (elastic)	ml	0,75	6,15	4,61
13	Piulițe M-6	kg	0,016	56,22	0,90
14	Pânzală neșesută (vatin)	m ²	0,28	20,07	5,62
15	Pânzală neșesută (vatelină)	ml	1,25	11,25	14,06
16	Poliuretan (burete)	kg	6,17	57,05	351,97
17	Placă din talaș aglomerat (PTA)	m ²	1,58	43,14	68,16
18	Placă din fibre lemnoase (PFL)	m ²	2,37	15,71	37,22
19	Placaj 4-6 mm	m ²	1,21	38,90	47,06
20	Șuruburi diverse cu filet (bold)	kg	0,12	29,07	3,49
21	Șuruburi diverse pentru lemn	kg	0,26	28,53	7,42
22	Scoabe 14/40-50	kg	0,18	53,43	9,62
23	Scoabe A 10	kg	0,35	52,58	18,40
24	Scoabe A 16	kg	0,18	47,09	8,48
25	Scoabe Z 8 (4 mm)	kg	0,01	38,70	0,39
26	Stofă pentru mobilă	ml	6,5	83,70	544,05
27	Sfoară sintetică	kg	0,029	39,21	1,14
28	Flizelin	ml	0,45	12,36	5,56
Total materiale		x	x	x	1315,86

Sursa: elaborat de autor în baza SA „Stejaur”

Tabelul A.11.2. Componenta costurilor privind retribuirea muncii necesare pentru confecționarea unei unități fotoliu Mandy (extras)

Remunerarea muncii în secțiile de producere:												Total costuri directe cu personalul, lei
„Tâmplărie”			„Tapițerie”			„Asamblare”			Alte secții			
Salariul calculat	CAS	PAM	Salariul calculat	CAS	PAM	Salariul calculat	CAS	PAM	Salariul calculat	CAS	PAM	
90,0	20,7	3,6	154,0	35,42	6,16	140,0	32,2	5,6	534,83

Sursa: elaborat de autor în baza datelor prezentate de SA „Stejaur”

Tabelul A.11.3. Componenta costurilor indirecte de producție necesare la confecționarea unei unități fotoliu Mandy (extras)

Articole de calculație	Costuri, lei
1) Costuri de întreținere și funcționare a utilajului de producție, din care:	120,0
a) uzura mijloacelor fixe utilizate în procesul de producție	62,0
b) energie electrică consumată în scop tehnologic	58,0
2) Costuri generale ale secției de producție, din care:	55,0
a) salariul șefului secției	30,0
b) CAS	6,9
c) PAM	1,2
d) amortizarea secției de producere	12,0
e) energia electrică utilizată la iluminarea secției de producție	4,9
Total costuri indirecte de producție	175,0

Sursa: elaborat de autor în baza datelor prezentate de SA „Stejaur”

Tabelul A.12.1. Criteriile de clasificare a standardelor

Clasificarea standardelor în funcție de:	forma de exprimare	<i>Standarde cantitative</i> , care se pot exprima cantitativ (în unități de măsură specifice) sub două forme: 1. <i>Standarde materiale</i> , se calculează pentru fiecare tip de material prevăzut în reperul produsului; 2. <i>Standarde cu personalul</i> , au la bază timpul standard prevăzut în fișele tehnologice, pentru exercitarea unui produs sau a unei operațiuni tehnologice.
		<i>Standarde valorice</i> mărimi cu caracter de etalon exprimate în bani.
	scopul de utilizare	<i>Standarde curente</i> stabilite pe o perioadă de până la 1 an și în funcție de condiții concrete în perioada la care se referă.
		<i>Standarde de bază</i> se caracterizează prin funcția și rolul obiectivelor stabilite pe o perioadă de 5-10 ani.
	conținutul lor	<i>Standarde ideale</i> se calculează în condiții ideale de desfășurare a procesului de producție, având un caracter orientativ;
		<i>Standarde normale</i> se determină în baza unei activități productive anterioare, astfel eliminând caracterul static și formarea unui caracter dinamic de actualizare;
		<i>Standarde reale</i> pot fi realizate din punct de vedere al conținutului și funcției lor, reprezentând instrumente eficiente de conducere a entității.

Sursa: elaborat de autor în baza [44, p.342] și [126, p.74-75]

Tabelul A.12.2. Criteriile de clasificare a abaterilor

Clasificarea abaterilor în funcție de:	modul de organizare	<i>Abateri cu aspect pozitiv (favorabile, economii)</i> – costurile efective sunt mai mici decât costurile standard, fiind un semn al eficienței;
		<i>Abateri cu aspect negativ (nefavorabile, depășirile)</i> – costurile efective sunt mai mari decât costurile standard, fiind un indicator al neeficienței entității.
	responsabilități	<i>Abateri controlabile</i> – imputate unor persoane responsabile, cum ar fi: centrul de aprovizionare în cazul procurării resurselor materiale necalitative; departamentul tehnic – pentru standardele cantitative incorecte;
		<i>Abateri necontrolabile</i> – generate de factori externi, cum ar fi: creșterea prețului materialelor și care nu pot fi imputate unor persoane responsabile de apariție a acestora.

Sursa: elaborat de autor în baza [44, p.348] și [126, p.1103]

Tabelul A.13.1. Standardul valoric cu materiale directe

Denumirea materialelor	UM	Norme de consum standard, UM (Q _S)	Preț unitar standard, lei (P _S)	Standardul valoric cu materiale, lei (CS _{MAT} = Q _S x P _S)
Cherestea paltin uscată	m ³	0,02	2400,0	48,0
Adeziv	kg	0,1	46,0	4,6
Bandă	buc	2,5	4,64	11,6
Total materiale	x	x	x	64,2

Sursa: elaborat de autor

Tabelul A.13.2. Standardul valoric cu personalul direct

Denumirea operațiilor	UM	Timp standard, ore (T _S)	Tarif standard, lei/oră (t _S)	Standardul valoric cu personalul, lei (CS _{PER} = T _S x t _S)
Retezare	ore	0h:7'	48,0	5,6
Spintecare	ore	0h:9'	48,0	7,2
Rindeluire și recroire	ore	0h:6'	48,0	4,8
Formare covor	ore	0h:6'	48,0	4,8
Presare	ore	0h:8'	48,0	6,4
Calibrare	ore	0h:5'	48,0	4,0
Formatizare	ore	0h:4'	48,0	3,2
Frezare	ore	0h:4'	48,0	3,2
Verificare	ore	0h:5'	48,0	4,0
Total operații				43,2
CAS și PAM				11,66
Total manoperă				54,86

Sursa: elaborat de autor

Tabelul A.13.3. Standardul CIP

Indicatori	UM	Standard	Efectiv
Produce fabricate	un	650	660
Ore de lucru	ore	1800	1940
Costuri indirecte de producție variabile	lei	133200	151600
Costuri indirecte de producție constante	lei	86400	89600

Sursa: elaborat de autor

Cauzele și persoanele responsabile de apariție a abaterilor nefavorabile la utilizarea metodei standard-cost

Cauze de apariție a abaterilor nefavorabile	Responsabili											
	Necontrolabilă	Gestionarul	Managerul pe aprovizionări	Managerul pe producție	Managerul de întreținere	Managerul pe vânzări	Managerul financiar	Managerul tehnic	Managerul pe personal	Managerul centrului	Maistrul	Muncitorii
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Cauzele și responsabilii de apariție a abaterilor de materiale												
<i>Cauze posibile ale abaterilor de cantitate</i>												
Pierderi nejustificate											*	
Verificarea calității		*										
Folosirea materialelor nestandardizate			*									
Specificații greșite								*				
Depozitare necorespunzătoare	*											
Standarde incorecte				*								
Întreținerea necorespunzătoare a utilajelor					*							
<i>Cauze posibile ale abaterilor de preț</i>												
Modificarea prețului de achiziție	*											
Modificarea condițiilor de transport			*									
Schimbarea surselor de aprovizionare			*	*								
Schimbarea calității și a prețului	*		*									
Cumpărări neeficiente			*									
Pierderea discountului							*					
Cumpărări neplanificate cu scopul întocmirii comenzii			*	*								
Cauzele și responsabilii de apariție a abaterilor cu personalul												
<i>Cauze posibile ale abaterilor de timp</i>												
Întreruperi neprogramate	*											

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Lipsa productivității muncii											*	*
Norme de timp nereale				*								
Stabilirea incorectă a standardelor				*								
Personalul necalificat sau calificat parțial									*			
Supraveghere și control insuficient											*	
Executarea operațiilor suplimentare neprevăzute de procesul tehnologic											*	*
Lipsa materialelor sau calitate joasă a acestora			*									
Condiții improprii de muncă									*			
Folosirea utilajelor necorespunzătoare					*							
Întreținerea necorespunzătoare a utilajelor					*							
Cauze posibile ale abaterilor de tarif												
Modificarea tarifelor de salarizare	*											
Angajarea personalului cu calificări diferite ca rezultat al lipsei forței de muncă	*											
Utilizarea personalului insuficient calificat									*			
Folosirea schimburilor în afara programului de lucru				*								
Plăți suplimentare achitate pentru realizarea comenzilor urgente				*		*						
Cauzele și responsabilii de apariție a abaterilor privind costurile indirecte de producere												
Cauze posibile ale abaterilor costurilor indirecte de producție variabile												
Creșterea generală a prețurilor	*											
Schimbarea normelor de producție				*								
Control și supraveghere ineficiente										*		
Lipsa energiei electrice	*						*					
Cauze posibile ale abaterilor costurilor indirecte de producție constante												
Schimbări în programul de lucru									*			
Lipsa comenzilor						*						
Eficiența scăzută a utilajelor					*							

Sursa: elaborat de autor în baza [20, p.202-204]

Tabelul A.15.1. Situația costurilor directe de materiale pentru componenta „laterale sertar”

Denumirea materialelor	UM	Consum, UM		Preț unitar, lei	
		standard	efectiv	standard	efectiv
Cherestea paltin uscată	m ³	0,02	0,018	2400,0	2400,0
Adeziv	kg	0,1	0,1	46,0	47,0
Bandă	ml	2,5	2,8	4,64	4,7

Sursa: elaborat de autor în baza informațiilor prezentate de SRL „Crinela”

Tabelul A.15.2. Situația costurilor directe cu personalul pentru produsul „laterale sertar”

Denumirea operațiilor	UM	Timp, ore		Tarif, lei/oră	
		standard	efectiv	standard	efectiv
Retezare	ore	0h:7'	0h:8'	48,0	48,0
Spintecare	ore	0h:9'	0h:8'	48,0	49,5
Rindeluire și recroire	ore	0h:6'	0h:5'	48,0	48,0
Formare covor	ore	0h:6'	0h:6'	48,0	48,5
Presare	ore	0h:8'	0h:8'	48,0	49,5
Calibrare	ore	0h:5'	0h:4'	48,0	48,0
Formatizare	ore	0h:4'	0h:4'	48,0	49,5
Frezare	ore	0h:4'	0h:4'	48,0	48,0
Verificare	ore	0h:5'	0h:5'	48,0	48,0

Sursa: elaborat de autor în baza datelor SRL „Crinela”

A.16.1. Model de Raport privind abaterile de la costurile standard pentru materiale directe

Entitatea: *SRL Crinela*Secția: *Tâmplărie*Produs: *masă de scris*Componenta: *laterale sertar*VPF, un: *650*Perioada: *trimestrul I, anul 2014*

Denumirea materialelor	UM	Consum CDM unitar, UM		Preț unitar de aprovizionare, lei		Costurile materiale conform VPF, lei		Abateri înregistrate, lei		
		standard	efectiv	standard	efectiv	standard	efectiv	de consum	de preț	total
Cherestea paltin uscată	m ³	0,02	0,018	2400,0	2400,0	31200,0	28080,0	-3120,0	0	-3120,0
Adeziv	kg	0,1	0,1	46,0	47,0	2990,0	3055,0	0	+65,0	+65,0
Bandă	ml	2,5	2,8	4,64	4,7	7540,0	8372,0	+904,8	+109,2	+1014,0
TOTAL COSTURI MATERIALE DIRECTE						41730,0	39689,0	-2215,2	+174,2	-2041,0

Responsabil _____

Semnătura _____

Sursa: elaborat de autor

A.16.2. Model de Raport privind abaterile de la costurile standard cu personalul

Entitatea: *SRL Crinela*

Secția: *Tâmplărie*

Produs: *masă de scris*

Componenta: *laterale sertar*

VPF, un: *650*

Perioada: *trimestrul I, anul 2014*

Denumirea operațiilor	UM	Timpul de execuție a operațiilor, ore		Tariful unitar de salarizare, lei/oră		Costurile cu personalul conform VPF, lei		Abateri înregistrate, lei		
		standard	efectiv	standard	efectiv	standard	efectiv	de timp	de tarif	total
Retezare	ore	0h:7'	0h:8'	48,0	48,0	3640,0	4160,0	+520,0	0	+520,0
Spintecare	ore	0h:9'	0h:8'	48,0	49,5	4680,0	4290,0	-520,0	+130,0	-390,0
Rindeluire și recroire	ore	0h:6'	0h:5'	48,0	48,0	3120,0	2600,0	-520,0	0	-520,0
Formare covor	ore	0h:6'	0h:6'	48,0	48,5	3120,0	2990,0	0	-130,0	-130,0
Presare	ore	0h:8'	0h:8'	48,0	49,5	4160,0	4290,0	0	+130,0	+130,0
Calibrare	ore	0h:5'	0h:4'	48,0	48,0	2600,0	2080,0	-520,0	0	-520,0
Formatizare	ore	0h:4'	0h:4'	48,0	49,5	2080,0	2145,0	0	+65,0	+65,0
Frezare	ore	0h:4'	0h:4'	48,0	48,0	2080,0	2080,0	0	0	0
Verificare	ore	0h:5'	0h:5'	48,0	48,0	2600,0	2600,0	0	0	0
Total operații	lei	x				28080,0	27235,0	-1040,0	+195,0	-845,0
CAS și PAM	lei	x				7581,6	7353,45	-280,8	+52,65	-228,15
TOTAL COSTURI CU PERSONALUL DIRECTE						35661,6	34588,45	-1320,8	+247,65	-1073,15

Responsabil _____

Semnătura _____

Sursa: elaborat de autor

A.16.3. Modelul raportului privind detalierea abaterilor CDM de la costurile standard (extras)

Entitatea: *SRL Crinela*
 Perioada: *mai 2014*
 Secția: *Tâmplărie*
 Produs: *laterale sertar*

Nr. crt.	Denumirea materialelor consumate	UM	Consum, UM		Preț, lei	Abaterea (+,-)		Cauza/cont	Concluzii	Persoana responsabilă
			Normativ	Efectiv		Cantitativă	Valorică			
1.	<i>Cherestea</i>	<i>m²</i>	<i>130</i>	<i>128</i>	<i>340</i>	<i>-2</i>	<i>-680</i>	<i>tăierea corectă/211</i>	<i>economie</i>	<i>șef-secție</i>
2.	<i>Adeziv</i>	<i>kg</i>	<i>132</i>	<i>132</i>	<i>43</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>-</i>	<i>consumat conform normelor prestabilite</i>	<i>șef-secție</i>
3.	<i>Bandă</i>	<i>ml</i>	<i>198</i>	<i>206,25</i>	<i>9</i>	<i>+8,25</i>	<i>+74,25</i>	<i>nerespectarea normelor prestabilite/211</i>	<i>supraconsum</i>	<i>șef-secție</i>
TOTAL			x	x	x	x	-605,75	x	x	x

Responsabil _____

Semnătura _____

Sursa: elaborat de autor

A.16.4. Modelul raport privind detalierea abaterilor CDS de la costurile standard (extras)

Entitatea: *SRL Crinela*

Perioada: *mai 2014*

Secția: *Tâmplărie*

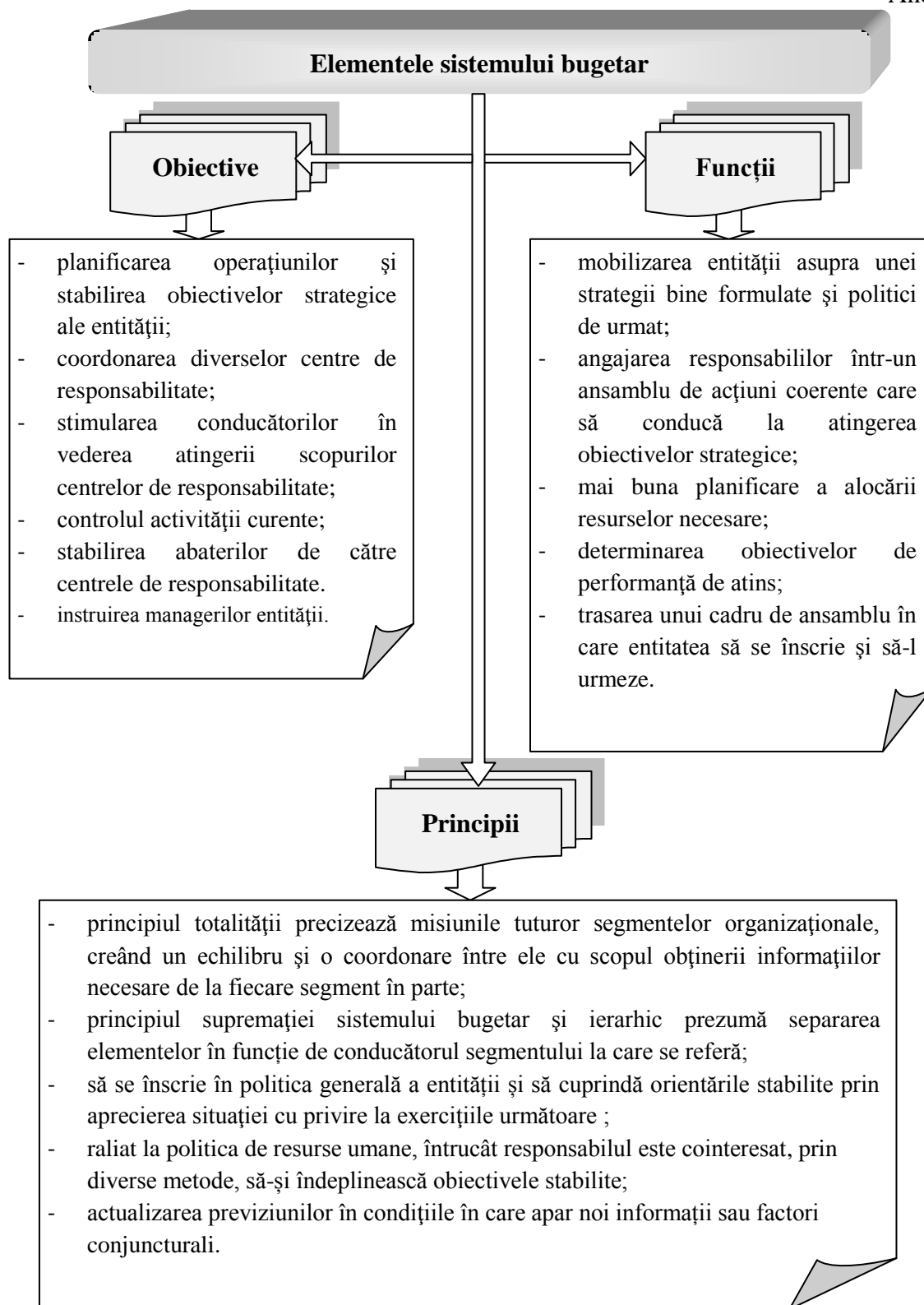
Produs: *laterale sertar*

Nr. crt.	Denumirea operațiilor îndeplinite	Timpul, ore		Tariful, lei	Nr de produse fabricate	Abaterea (+,-)		Cauza/cont	Concluzii	Persoana responsabilă
		Normativ	Efectiv			În timp, ore	Valorică, lei			
1.	<i>Frezare</i>	<i>0,11</i>	<i>0,10</i>	<i>13,8</i>	<i>1820</i>	<i>-0,01</i>	<i>-251,16</i>	utilizarea timpului în mod efectiv 531	economie	șef-secție
2.	<i>Șlefuire</i>	<i>0,21</i>	<i>0,21</i>	<i>14,6</i>	<i>1780</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	-	utilizarea timpului conform normelor prestabilite	șef-secție
3.	<i>Presarea benzii abrazive</i>	<i>0,48</i>	<i>0,51</i>	<i>15,0</i>	<i>1785</i>	<i>+0,03</i>	<i>+803,25</i>	nerespectarea timpului prestabilit 531	supraconsum	șef-secție
TOTAL		x	x	x	x	x	+552,09	x	x	x

Responsabil _____

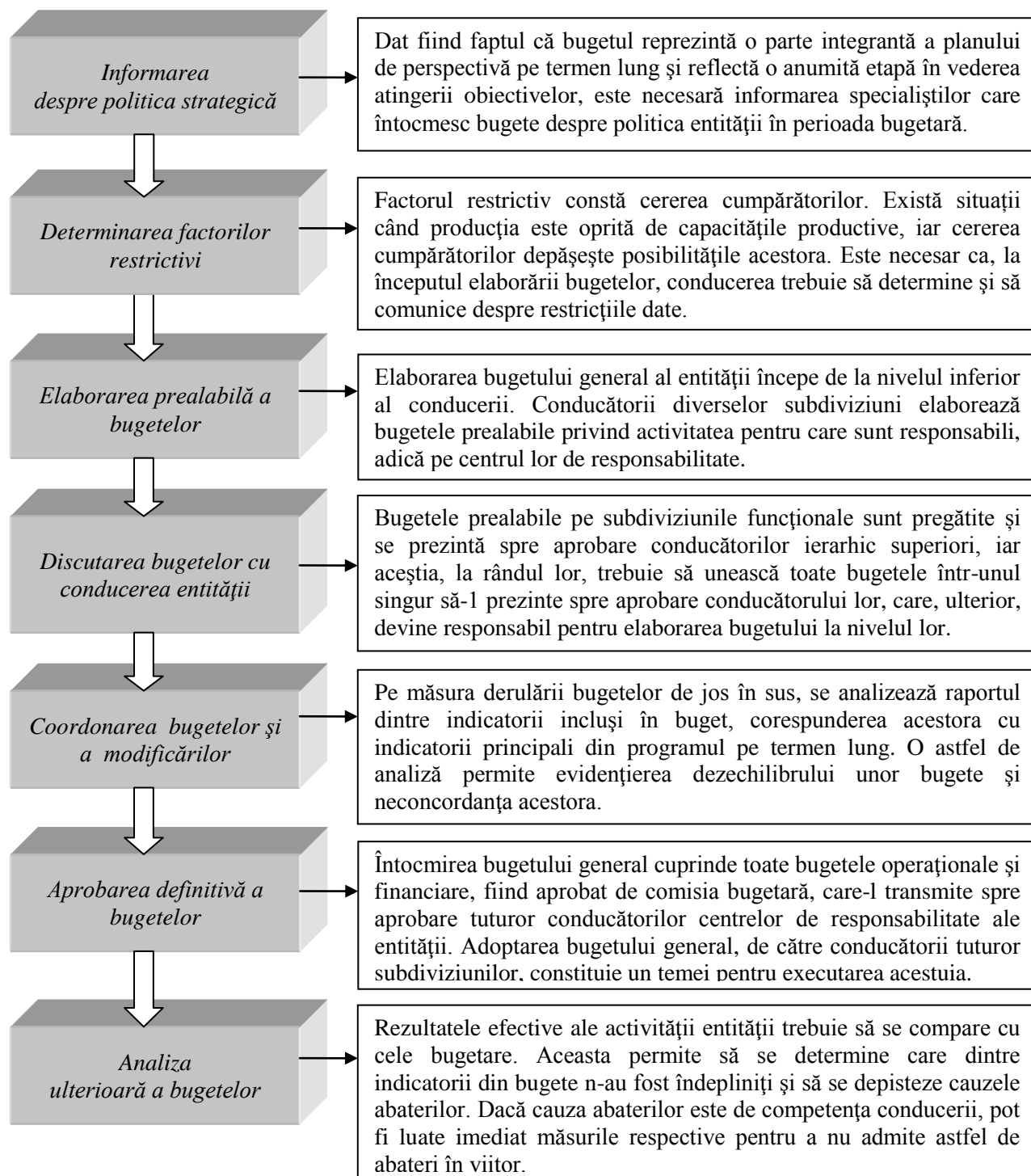
Semnătura _____

Sursa: elaborat de autor



Sursa: elaborat de autor în baza [86, p.132-134] și [53, p.33]

Pașii necesari pentru elaborarea bugetului



Sursa: elaborat de autor în baza [5, p.143] și [53, p.41]

Structura și conținutul succint al modelului de Regulament privind bugetarea

Denumirea capitolului	Conținutul capitolului
Introducere	1. Prezentul Regulament se formează în scopul elaborării și consolidării modului și componenței bugetelor, principiilor de formare a indicatorilor articolelor bugetare, precum și a metodelor de apreciere a acestora. 2. Sarcinile bugetării: - în cazul nivelului de descentralizare prestabilit, să se efectueze planificarea, controlul și analiza indicatorilor activității entității în conformitate cu Regulamentul privind bugetarea; - prin intermediul rapoartelor interne, să se asigure suportul informațional al conducerii entității.
Dispoziții generale privind bugetarea	1. Structura generală a sistemului bugetar pe centre de responsabilitate: - centre de costuri: secția de Tâmplărie, Croitorie, Tapițerie, Asamblare; - centre de venituri: saloane de mobilă, magazine, piață; - centre de profituri și investiții: conducerea de vârf a entității – directorul, șeful secției de producție, serviciul financiar (contabilitatea). 2. Perioada bugetară – trei luni ale anului calendaristic. 3. Limitele bugetării – activitățile de producție, financiară și de investiții ale entității. 4. Consecutivitatea fluxurilor informației manageriale – după principiul „conexiunii inverse”.
Sistemul de bugetare	1. Sistemul de planificare Întocmirea rapoartelor pentru: - bugetul vânzărilor; - bugetul de producție (pe subdiviziuni de producție și tipuri de produse); - bugetul costurilor materiale directe; - bugetul costurilor cu personalul directe; - bugetul costurilor administrativ-manageriale; - bugetul costurilor de distribuire și proiectul situației de profit și pierdere. 2. Sistemul de control și analiza a executării bugetelor Întocmirea rapoartelor: - raportului provizoriu (intermediar) privind costurile de producție pe centre de responsabilitate; - raportului provizoriu (intermediar) privind activitatea centrelor de venituri, calculul indicatorilor așteptați ținând cont de dinamica prevăzută a vânzărilor; - raportului de totalizare, analiza abaterilor și elaborarea măsurilor privind înlăturarea lor. Prezentarea rapoartelor: Conducătorilor centrelor de costuri (subdiviziunilor de producție) li se prezintă: - raportul privind executarea volumului de producție prestabilit (cu evidențierea indicatorilor privind fabricarea mobilei moi, ca fiind cele mai laborioase și nerentabile).

	<p>Conducătorilor centrelor de venituri li se prezintă:</p> <ul style="list-style-type: none"> - raportul privind îndeplinirea volumului de producție prestabilit (pe centre de venituri, pe tipuri de produse); - raportul privind vânzările; - raportul privind executarea indicatorilor prestabiliți ai activității entității etc. <p>Conducătorilor centrului de profituri se prezintă: raportul privind îndeplinirea rezultatelor financiare prestabilite (de către întreprindere, în ansamblu, sub aspectul centrelor de profit) etc.;</p>
	<p>3. Sistemul de asigurare informațională și de raportare:</p> <ul style="list-style-type: none"> - determinarea necesităților informaționale ale managerilor entității; - culegerea și prelucrarea informației – sursa de bază a informației este sistemul contabil al entității; - transmiterea informației consumatorilor și interpretarea acesteia; - păstrarea informației și prelucrarea ulterioară a acesteia.
Organele de bugetare	<p>Subdiviziunile sau persoana cu funcție de răspundere (managerul-analist) responsabilă pentru organizarea și funcționarea sistemului de bugetare. Sarcina – organizarea interconexată și coordonată a funcționării sistemelor de asigurare informațională, planificare, control și analiză a executării bugetelor. Funcții:</p> <ul style="list-style-type: none"> - elaborarea și întocmirea bugetelor; - elaborarea și utilizarea metodelor sistemului bugetar direcționate spre atingerea indicatorilor cu destinație specială atât pe subdiviziuni, cât și pe entitate, în ansamblu; - organizarea și reglementarea funcționării sistemului de bugetare; - coordonarea, susținerea și consultarea subdiviziunilor privind elaborarea și întocmirea de către acestea a bugetelor în cadrul unui scop unic al entității; - construirea unui sistem atotcuprinzător de asigurare informațională; - organizarea unui sistem al raportării în cadrul firmei – elaborarea formularelor și graficului circulației documentelor; - conducerea și controlul executării bugetelor; - analiza rezultatelor și elaborarea direcțiilor prioritare ale întocmirii bugetelor viitoare.
Calendarul privind bugetarea	Elaborarea acțiunilor pe etapele procesului de bugetare, determinarea persoanelor responsabile pentru executarea și respectarea termenelor de elaborare.
Metode de bugetare	Comparații în timp și în spațiu, statistico-economic, monografic, logico-abstract etc.

Sursa: elaborat de autor

Calendarul bugetar pentru anul 2014 – semestrul II

Acțiunea bugetară	Persoana responsabilă	Ianuarie	Februarie	Martie	Aprilie	Mai	Iunie
Determinarea scopului și obiectivelor	Conducătorii centrelor de responsabilitate, manager-analist	*	*				
Culegerea, gruparea și analiza informației	Managerul-analist	*	*				
Elaborarea și prelucrarea:	Managerul-analist și conducătorii:		*				
- Bugetul de vânzări	- Centrelor de venit		*				
- Bugetul de producție	- Centrelor de cost		*				
- Bugetul aprovizionărilor	- Centrelor de cost		*				
Execuția bugetelor	Managerul-analist			*	*	*	
Controlul curent (elaborarea rapoartelor manageriale)	Managerul-analist			*	*	*	
Controlul final (elaborarea rapoartelor manageriale anuale)	Managerul-analist			*	*	*	
Studierea și analiza abaterilor	Conducătorii centrelor de responsabilitate						*
Stabilirea bugetelor prioritare pentru entitate	Conducătorii centrelor de responsabilitate, managerul-analist						*

Sursa: elaborat de autor

Model de Buget flexibil al costurilor directe pentru centrul de responsabilitate 021 „Activitatea de bază”, pe trimestrul III, 2014

Codul	Elemente și articole de costuri	Suma, lei											
		0211 „Tâmplăria”			0214 „Tapițeria”			0215 „Asamblare”			Total secții de producere		
		Cantitatea CDM consumate			Cantitatea CDM consumate			Cantitatea CDM consumate			Cantitatea CDM consumate		
		180 m ²	200 m ²	220 m ²	180 m ²	200 m ²	220 m ²	180 m ²	200 m ²	220 m ²	180 m ²	200 m ²	220 m ²
Costuri directe materiale:													
110	Materiale de bază	30782	34202	37622	-	-	-	-	-	-	30782	34202	37622
120	Materiale auxiliare	-	-	-	9720	10800	11880	-	-	-	9720	10800	11880
130	Instrumente și accesorii	920	1023	1125	1289	1432	1575	1593	1637	1800	3802	4092	4500
140	Furnitură	-	-	-	-	-	-	36820	40911	45002	36820	40911	45002
Total CDM		31702	35225	38747	11009	12232	13455	38413	42548	46802	78242	86936	95629
Costuri directe cu personalul:													
210	Salariul muncitorilor de bază	13514	15015	16517	22800	25334	27868	20890	23212	25534	57204	63561	69919
220	CAS	3108	3453	3799	5244	5827	6410	4805	5339	5873	13157	14619	16082
230	PAM	541	601	661	912	1013	1115	836	928	1021	2288	2542	2797
Total CDS		17163	19069	20977	28956	32174	35393	26531	29479	32428	72649	80722	88798
Total costuri directe		48865	54294	59724	39965	44406	48848	64944	72027	79230	150891	167658	184427

Sursa: elaborat de autor în baza datelor SRL „Viomobcom”

A.22.1. Modelul bugetului CIP (extras)

Nr. crt.	Articole de costuri	Efectiv în 2013, Semestrul II	Bugetul în 2014		
			Total Semestrul II	Trimestrul III	Trimestrul IV
1.	Costuri de întreținere și funcționare a utilajului de producție	12030,0	12250,0	6125,0	6125,0
2.	Costuri generale ale secției de producție	3720,0	3750,0	1875,0	1875,0
Total CIP		15750,0	16000,0	8000,0	8000,0

Sursa: elaborat de autor în baza datelor SRL „Viomobcom”

A.22.2. Modelul bugetului componentelor costului de producție (extras)

Perioada: anul 2014, semestrul II

Entitatea: Viomobcom SRL

UM: cantitate, lei

Bugetul costului de producție pe produse

Nr. crt.	Articole de costuri	UM	Preț, lei/UM	Canapea „V-5”		Ungheraș moale „V-4”		Valoarea materialelor necesare în producție (lei)
				Norma / unitate	Suma, lei	Norma / unitate	Suma, lei	
A	B	C	1	1	2	3	4	6
Costuri directe materiale								
1.	Stofă	ml	78,18	11,5	899.07	12,5	977.25	1876.32
2.	Poliuretan	kg	63,93	6,75	431.53	6,8	434.72	866.25
3.	PTA	m ²	42,54	3	127.62	3,8	161.65	289.27
4.	Cherestea	m ³	2687,0	0,05	134.35	0,08	214.96	349.31
5.	Șurupuri	kg	32,40	0,3	9.72	0,22	7.13	16.85
6.	Sintepuf	kg	43,52	3,2	139.26	4,2	182.78	322.05
7.	Ață	ml	0,02	200	4	300	6	10
8.	Balamale	cm	4,36	3	13.08	3	13.08	26.16
9.	Bloc de arcuri	m ²	80,87	2,46	198.94	2,65	214.31	413.25
10.	Clei tapițerie	l	34,53	0,4	13.81	0,6	20.72	34.53
11.	Clei PVA	l	29,15	0,4	11.66	0,55	16.03	27.69
12.	Cornier	buc	0,52	4	2.08	-	-	-
13.	Fermuare	ml	1,83	4	7.32	3	5.49	12.81
14.	Flizelin	m ²	3,13	4,74	14.84	7,8	24.41	39.25
15.	Mecanism bară	buc	6,26	2	12.52	2	12.52	25.04
16.	Picioarușe metal	buc	12,94	2	25.88	-	-	-
17.	Picioarușe plastic	buc	0,15	4	0.6	4	0.6	1.2
18.	PFL	m ²	16,11	0,09	1.45	1,25	20.14	21.59
19.	PAL alb	m ²	55,54	1,05	58.32	8,5	472.09	530.41
20.	PFL alb	m ²	21,62	1,18	25.51	3,76	81.29	106.80
21.	Placaj 18 mm	m ²	143,0	0,11	15.73	0,26	37.18	52.91
22.	Placaj 10 mm	m ²	76,3	0,27	20.60	0,03	2.29	22.89
23.	Placaj 4 mm	m ²	34,05	1,65	56.18	0,07	2.38	58.57
24.	Rotile	buc	3,22	3	9.66	3	9.66	19.32
25.	Scoabe	kg	27,82	0,5	13.91	0,62	17.25	31.16
26.	Sintivol	m ²	5,37	6,3	33.83	3,4	18.26	52.09
27.	Vatelină	m ²	5,21	2,7	14.07	3,5	18.24	32.30
28.	Vatin	m ²	15,9	2,5	39.75	2,8	44.52	84.27
29.	Baiț	l	76,5	-	-	0,04	3.06	3.06
30.	Dizolvant	l	21,5	-	-	0,02	0.43	0.43
31.	Fixator mobilă	buc	2,12	-	-	4	8.48	8.48
32.	Lac mobilă	l	43,1	-	-	0,1	4.31	4.31
33.	Laterale	m ²	373,32	-	-	0,28	104.53	104.53
34.	Mecanism foarfece	buc	71,72	-	-	1	71.72	71.72
TOTAL CDM			x	x	2335,29	x	3207,48	5542,77

Costuri directe cu personalul								
1.	Croit		x	x	32	x	60	92
2.	Cusut		x	x	48	x	90	138
3.	Prelucrare lemn		x	x	60	x	144	204
4.	Asamblare carcasă		x	x	25	x	60	85
5.	Asamblare componente		x	x	6	x	10	16
6.	Încleiere poliuretan		x	x	25	x	45	70
7.	Tapiterie		x	x	100	x	230	330
8.	Asamblare tapiterie		x	x	20	x	50	70
Total operații CDS			x	x	316,0	x	689,0	1005,0
CAS și PAM			x	x	85,32	x	186,03	271,35
TOTAL CDS			x	x	401,32	x	875,03	1276,35
Costuri indirecte de producție								
1.	Costuri de întreținere și funcționare utilaj		x	x	44,86	x	106,32	151,78
2.	Costuri generale secției de producere		x	x	50	x	50	100
TOTAL CIP			x	x	94,86	x	156,32	251,78
TOTAL COSTURI					2830,49		4237,77	7068,26
Responsabil _____					Semnătura _____			

Sursa: elaborat de autor în baza [53, p.70] și a datelor SRL „Viomobcom”

Centrele responsabile de întocmirea rapoartelor manageriale											Tipuri de rapoarte manageriale	Destinatarii rapoartelor manageriale					
CR nr. 01 Aprovizionare		CR nr. 02 Producere			CR nr. 03 Întreținere		CR nr. 04 Distribuire		CR nr. 05 Gestiune			Director general	Director financiar	Director pe producție	Șef secții pe producție	Șef distribuire	Șef aprovizionări
011	012	021	022	023	031	032	041	042	051	052		053					
							*	*					*	*		*	
		*	*										*	*	*	*	
*	*													*	*		*
*	*						*	*					*	*	*	*	*
		*	*			*							*	*			
		*	*			*			*	*	*		*	*			
		*	*		*	*							*	*	*	*	
		*	*			*							*	*			
		*						*					*	*	*	*	
								*					*			*	
								*					*	*		*	
									*		*		*	*		*	*
									*	*	*		*	*		*	*
									*		*		*	*		*	*
									*		*		*	*		*	*
									*		*		*	*		*	*
									*		*		*	*		*	*

Sursa: elaborat de autor

Tabelul A.24.1. Modelul raportului de vânzări (cantitate) (extras)

Entitatea: *Viomobcom SRL*Perioada: *anul 2014, semestrul II*UM: *unități*

Produse	Semestrul II								
	Total			Trimestrul III			Trimestrul IV		
	Buget	Efectiv	Abatere	Buget	Efectiv	Abatere	Buget	Efectiv	Abatere
A	1	2	3	4	5	6	7	8	9
1. Pătucuri									
11. V-2m	2	2	0	1	0	-1	1	2	+1
12. V-3m	17	16	-1	9	8	-1	8	8	0
2. Garnituri									
21. V-2m	2	2	0	1	1	0	1	1	0
22. V-3m	3	3	0	1	1	0	2	2	0
3. Canapele									
31. V-4	55	58	+3	28	30	+2	27	28	+1
32. V-5	82	81	-1	40	41	+1	42	40	-2
4. Ungherașe moi									
41. V-4	54	54	0	25	24	-1	29	30	+1
42. V-5	26	27	+1	12	13	+1	14	14	0

Responsabil _____

Semnătura _____

Sursa: elaborat de autor în baza datelor SRL „Viomobcom”

Tabelul A.24.2. Modelul raportului de vânzări (lei) (extras)

Entitatea: *Viomobcom SRL*

Perioada: *anul 2014, semestrul II*

UM: *lei*

Produce	Total semestrul II			Trimestrul III			Trimestrul IV		
	Buget	Efectiv	Abatere	Buget	Efectiv	Abatere	Buget	Efectiv	Abatere
A	1	2	3	4	5	6	7	8	9
1. Pătucuri									
11. V-2m	6600	6600	0	3300	0	-3300	3300	6600	+3300
12. V-3m	54400	51200	-3200	28800	25600	-3200	25600	25600	0
Total pătucuri	61000	57800	-3200	32100	25600	-6500	28900	32200	+3300
2. Garnituri									
21. V-2m	15000	14900	-100	7500	7450	-50	7500	7450	-50
22. V-3m	23550	23700	+150	7850	7900	+50	15700	15800	+100
Total garnituri	38550	38600	-50	15350	15350	0	23200	23250	+50
3. Canapele									
31. V-4	209000	217500	+8500	106400	112500	+6100	102600	105000	+2400
32. V-5	352600	348300	-4300	172000	176300	+4300	180600	172000	-8600
Total canapele	561600	565800	+4200	278400	288800	+10400	283200	277000	-6200
4. Ungherașe moi									
41. V-4	291600	291600	0	135000	129600	-5400	156600	162000	+5400
42. V-5	169000	172800	+3800	78000	83200	+5200	91000	89600	-1400
Total ungherașe moi	460600	464400	+3800	213000	212800	-200	247600	251600	+4000
TOTAL	1121750	1126600	+4750	538850	542550	+3700	582900	584050	+1150

Responsabil _____

Semnătura _____

Sursa: elaborat de autor în baza datelor SRL „Viomobcom”

Tabelul A.24.3. Modelul raportului de vânzări detaliat pe un trimestru (extras)

Entitatea: *Viomobcom SRL*

Perioada: *anul 2014, trimestrul III*

UM: *unități, lei*

Produse	Trimestrul III, 2014								
	Buget			Efectiv			Abatere		
	Q	P _{un}	Σ	Q	P _{un}	Σ	Q	P _{un}	Σ
A	1	2	3	4	5	6	7=4-1	8=5-2	9=6-3
1. Pătucuri									
11. V-2m	1	3300	3300	0	3300	0	-1	0	-3300
12. V-3m	9	3200	28800	8	3200	25600	-1	0	-3200
Total pătucuri	x	x	32100	x	x	25600	x	x	-6500
2. Garnituri									
21. V-2m	1	7500	7500	1	7450	7450	0	-50	-50
22. V-3m	1	7850	7850	1	7900	7900	0	+50	+50
Total garnituri	x	x	15350	x	x	15350	x	x	0
3. Canapele									
31. V-4	28	3800	106400	30	3750	112500	+2	-50	+6100
32. V-5	40	4300	172000	41	4300	176300	+1	0	+4300
Total canapele	x	x	278400	x	x	288800	x	x	+10400
4. Ungherașe moi									
41. V-4	25	5400	135000	24	5400	129600	-1	0	-5400
42. V-5	12	6500	78000	13	6400	83200	+1	-100	+5200
Total ungherașe moi	x	x	213000	x	x	212800	x	x	-200
TOTAL	x	x	538850	x	x	542550	x	x	+3700

Responsabil _____

Semnătura _____

Sursa: elaborat de autor în baza datelor SRL „Viomobcom”

Tabelul A.24.4. Modelul raportului produselor finite ținând cont de continuitatea activității (extras)

Entitatea: *Viomobcom SRL*

Perioada: *anul 2014, semestrul II*

UM: *unități*

Produse	Stocuri PF la 31.12.2014			Volumul vânzărilor			Stocuri PF la 01.07.2014			Volumul producției		
	Buget	Efectiv	Abateri	Buget	Efectiv	Abateri	Buget	Efectiv	Abateri	Buget	Efectiv	Abateri
A	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1. Pătucuri												
11. V-2m	1	2	+1	2	2	0	0	1	+1	3	3	0
12. V-3m	2	1	-1	17	16	-1	3	2	-1	16	15	-1
2. Garnituri												
21. V-2m	1	1	0	2	2	0	1	1	0	2	2	0
22. V-3m	1	1	0	3	3	0	0	0	0	4	4	0
3. Canapele												
31. V-4	5	4	-1	55	58	+3	7	7	0	53	55	+2
32. V-5	12	10	-2	82	81	-1	18	12	-6	76	79	+3
4. Ungherașe moi												
41. V-4	4	5	+1	54	54	0	5	5	0	53	54	+1
42. V-5	2	2	0	26	27	+1	3	5	+2	25	24	-1

Responsabil _____

Semnătura _____

Sursa: elaborat de autor în baza datelor SRL „Viomobcom”

Tabelul A.24.5. Modelul raportului de producție cantitativ (extras)

Entitatea: *Viomobcom SRL*

Perioada: *anul 2014, semestrul II*

UM: *unități*

Produce	Anul 2014, semestrul II								
	Total			Trimestrul III			Trimestrul IV		
	Buget	Efectiv	Abatere	Buget	Efectiv	Abatere	Buget	Efectiv	Abatere
A	1	2	3	4	5	6	7	8	9
1. Pătucuri									
11. V-2m	3	2	-1	1	1	0	2	1	-1
12. V-3m	16	17	+1	7	8	+1	9	9	0
2. Garnituri									
21. V-2m	2	2	0	1	1	0	1	1	0
22. V-3m	4	4	0	2	2	0	2	2	0
3. Canapele									
31. V-4	53	55	+2	25	26	+1	28	29	+1
32. V-5	76	79	+3	36	37	+1	40	42	+2
4. Ungherașe moi									
41. V-4	53	54	+1	26	27	+1	27	27	0
42. V-5	25	24	-1	12	12	0	13	12	-1

Responsabil _____

Semnătura _____

Sursa: elaborat de autor în baza datelor SRL „Viomobcom”

Tabelul A.24.6. Modelul raportului centralizator al CDM pe produse (extras)

Perioada: *anul 2014, semestrul II*

Entitatea: *Viomobcom SRL*

UM: *cantitate*

Nr. crt.	Articole de costuri	UM	Canapea „V-5”			Ungheraș moale „V-4”			Total		
			Buget	Efectiv	Abatere	Buget	Efectiv	Abatere	Buget	Efectiv	Abatere
A	B	C	1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.	Stofă	ml	874,0	876,0	+2,0	662,5	664,0	+1,5	1536,5	1540,0	+3,5
2.	Poliuretan	kg	513,0	512,5	-0,5	360,4	360,0	-0,4	873,4	872,5	-0,91
3.	PTA	m ²	228,0	229,2	+1,2	201,4	203,0	+1,6	429,4	432,2	+2,8
4.	Cherestea	m ³	3,8	4,0	+0,2	4,24	4,5	+0,26	8,04	8,5	+0,46
5.	Șurupuri	kg	22,8	23,0	+0,2	11,66	12,2	+0,54	34,46	35,2	+074
6.	Sintepuf	kg	243,2	244,3	+1,1	222,6	223,3	+0,7	465,8	467,8	+1,8

Responsabil _____

Semnătura _____

Sursa: elaborat de autor în baza datelor SRL „Viomobcom”

Tabelul A.24.7. Modelul raportului CDM cu privire la continuitatea activității (extras)

Entitatea: *Viomobcom SRL*

Perioada: *anul 2014, semestrul II*

UM: *cantitate*

Nr. crt.	Articole de costuri	Stocuri de materii prime și materiale la 31.12.2014			Materialele necesare în producție			Stocuri de materii prime și materiale la 01.07.2014			Bugetul aprovizionărilor de materii prime și materiale		
		Buget	Efectiv	Abateri	Buget	Efectiv	Abateri	Buget	Efectiv	Abateri	Buget	Efectiv	Abateri
A	B	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1.	Stofă	720,0	718,0	-2,0	1536,5	1540,0	+3,5	900,0	912,0	+12,0	1356,5	1360,0	+3,5
2.	Poliuretan	365,0	365,0	0	873,4	872,5	-0,91	260,0	257,0	-3,0	978,4	980,0	-1,6
3.	PTA	200,0	201,5	+1,5	429,4	432,2	+2,8	170,0	172,0	+2,0	459,4	460,0	+0,6
4.	Cherestea	4,0	3,5	-0,5	8,04	8,5	+0,46	6,0	6,0	0	6,04	6,0	-0,04
5.	Șuruburi	25,0	26,0	+1,0	34,46	35,2	+074	30,0	34,0	+4,0	29,46	30,0	+0,54
6.	Sintepuf	220,0	217,0	-3,0	465,8	467,8	+1,8	160,0	163,0	+3,0	525,8	525,0	-0,8

Responsabil _____

Semnătura _____

Sursa: elaborat de autor în baza datelor SRL „Viomobcom”

Tabelul A.24.8. Modelul raportului privind costurile cu personalul pe produse (extras)

Entitatea: *Viomobcom SRL*

Perioada: *anul 2014, semestrul II*

UM: *lei*

Nr. crt.	Articole de costuri	Canapea „V-5”			Ungheraş moale V-4,,”			Total CDS pe produse		
		Buget	Efectiv	Abatere	Buget	Efectiv	Abatere	Buget	Efectiv	Abatere
A	B	1	2	3=2-1	4	5	6=5-4	7	8	9=8-7
1.	Costuri cu personalul directe	24016,0	24961,0	+945,0	36517,0	37206,0	+689,0	60533,0	62167,0	+1634,0
2.	CAS	5523,68	5741,03	+217,35	8398,91	8557,38	+158,47	13922,59	14298,41	+375,82
3.	PAM	960,64	998,44	+37,8	1460,68	1488,24	+27,56	2421,32	2486,68	+65,36

Responsabil _____

Semnătura _____

Sursa: elaborat de autor în baza datelor SRL „Viomobcom”

Tabelul A.24.9. Modelul raportului privind costurile directe cu personalul pe perioade de gestiune (extras)

Entitatea: *Viomobcom SRL*

Perioada: *anul 2014, semestrul II*

UM: *lei*

Nr. crt.	Articole de costuri	Bugetul în 2014, semestrul II								
		Total			Trimestrul III			Trimestrul IV		
		Buget	Efectiv	Abatere	Buget	Efectiv	Abatere	Buget	Efectiv	Abatere
1.	Costuri cu personalul directe	60533,0	62167,0	+1634,0	29290,0	30295,0	+1005,0	31243,0	31872,0	+629,0
2.	CAS	13922,59	14298,41	+375,82	6736,7	6967,85	+231,15	7185,89	7330,56	+144,67
3.	PAM	2421,32	2486,68	+65,36	1171,6	1211,8	+40,2	1249,72	1274,88	+25,16
TOTAL		76876,91	78952,09	+2075,18	37198,3	38474,65	+1276,35	39678,61	40476,88	+798,83

Responsabil _____

Semnătura _____

Sursa: elaborat de autor în baza datelor SRL „Viomobcom”

Tabelul A.24.10. Modelul raportului privind costurile indirecte de producție pe perioade de gestiune (extras)

Entitatea: *Viomobcom SRL*

Perioada: *anul 2014, semestrul II*

UM: *lei*

Nr. crt.	Articole de costuri	Bugetul în 2014, semestru II								
		Total			Trimestrul III			Trimestrul IV		
		Buget	Efectiv	Abatere	Buget	Efectiv	Abatere	Buget	Efectiv	Abatere
1.	Costuri de întreținere și funcționare a utilajului de producție	12250,0	12580,0	+330,0	6125,0	6238,0	+113,0	6125,0	6342,0	+217,0
2.	Costuri generale ale secției de producție	3750,0	3750,0	0	1875,0	1875,0	0	1875,0	1875,0	0
TOTAL		16000,0	16330,0	+330,0	8000,0	8113,0	+113,0	8000,0	8217,0	+217,0

Responsabil _____

Semnătura _____

Sursa: elaborat de autor în baza datelor SRL „Viomobcom”

mun. Chişinău
str. Pietrarilor 4 a.38
c/f1004600008375 TVA0205657



M O B I L A

Тел: /022/ 72 87 29; 79 91 71
Тел./Факс: /022/ 72 87 57
Моб.: 069 19 02 02

c/d 225100275
EXMMMD22476
BC „EXIMBANK-Gruppo Veneto
Banca SA-fil19 Chisinau

Act de implementare
a rezultatelor cercetării științifice efectuate de către D-na **BAJAN Maia**,
pentru conferirea titlului de doctor în economie cu tema
„Particularitățile contabilității și controlului de gestiune în întreprinderile producătoare de mobilă”

Prin prezentul act se confirmă aplicarea următoarelor recomandări elaborate de către D-na Maia BAJAN în vederea perfecționării contabilității și controlului de gestiune în întreprinderile producătoare de mobilă:

- perfecționarea metodei de calculație a costului de producție prin aplicarea metodei standard-cost, precum și analiza abaterilor înregistrate între previziuni și realizări;
- elaborarea modelelor de Rapoarte de măsurare a performanței întreprinderii prin organizarea controlului de gestiune care are ca bază detectarea abaterilor, explicarea lor, identificarea persoanelor responsabile și luarea măsurilor corective pe viitor.

Aplicarea în practica contabilă a recomandărilor nominalizate vor contribui la perfecționarea contabilității și calculației costurilor de producție în procesul de luare a deciziilor manageriale.

Director: Covrighin Iurie // *Iurie Covrighin*

Contabil-șef: Vidrascu Svetlana // *Svetlana Vidrascu*



S.C. «AVOMOBILA» S.R.L.

Adamas PF SRL

c/f 1009600014535

Chisinau, str. Burebista, 17

tel: 022922013

Act de implementare

a rezultatelor cercetării științifice efectuate de către D-na **BAJAN Maia**,
pentru conferirea titlului de doctor în economie cu tema
**„Particularitățile contabilității și controlului de gestiune în întreprinderile
producătoare de mobilă”**

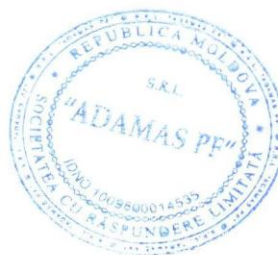
Prezentul act confirmă implementarea următoarelor propuneri și recomandări elaborate de către D-na Maia BAJAN:

- divizarea entității pe centre de responsabilitate, cu indicarea codurilor și gestionarea costurilor pe centre de responsabilitate și locuri de apariție;
- elaborarea bugetelor conform principiului „conexiunii inverse” între nivelurile ierarhice formate, precum și fundamentarea tehnicii de elaborare și executare a bugetelor.

Recomandările nominalizate vor contribui la perfecționarea contabilității și calculației costurilor de producție în procesul de luare a deciziilor manageriale.

Director / Procopișin F./ _____

Contabil-șef / Zamșa C. / _____



DECLARAȚIA PRIVIND ASUMAREA RĂSPUNDERII

Subsemnata, declar pe propria răspundere că materialele prezentate în teza de doctor, se referă la propriile activități și realizări, în caz contrar urmând să suport consecințele în conformitate cu legislația în vigoare.

Bajan Maia

CV al autorului

BAJAN Maia, 31 mai, 1982

Ucraina, reg. Odesa, rn. Ismail, s. Oziornoe



Studiile (incomplete, medii, medii speciale, superioare, postuniversitare, militare, etc.)

Denumirea instituției de învățământ	Facultatea	Anul înmatriculării	Anul absolvirii	Specialitatea obținută	Numărul, seria diplomei
Academia de Studii Economice a Moldovei	Contabilitate (Licența)	1999	2004	Contabilitate și Audit	Nr.0080552 seria AL din 29.07.2004
Academia de Studii Economice a Moldovei	Contabilitate (Masterat)	2005	2006	Contabilitate și Audit	Nr.008564 seria AM din 27.09.2006

Lucrul prestat de la începutul activității de muncă

Data, luna, anul		Funcția, postul, statutul, etc. (<i>instituția, organizația, întreprinderea, ministerul, departamentul</i>)	Adresa organizației, întreprinderii
întării în funcție	demisiei		
01.09.1999	29.07.2004	Studentă, specialitatea „Contabilitate și audit”, facultatea „Contabilitate”, ASEM	str. Bănulescu-Bodoni, 61; MD 2005, Chișinău
01.09.2005	27.09.2006	Masterand, specialitatea „Contabilitate și audit”, facultatea „Contabilitate”, ASEM	str. Bănulescu-Bodoni, 61; MD 2005, Chișinău
01.09.2004	26.12.2007	Asistent universitar catedra „Contabilitate”, ASEM	str. Bănulescu-Bodoni, 61; MD 2005, Chișinău
26.12.2007	22.04.2013	Lector universitar catedra „Contabilitate”, ASEM	str. Bănulescu-Bodoni, 61; MD 2005, Chișinău
22.04.2013	prezent	Lector superior universitar catedra „Contabilitate”, ASEM	str. Bănulescu-Bodoni, 61; MD 2005, Chișinău

Domeniul de activitatea științifică – contabilitate.

Lucrări științifice publicate – 19 publicații.

Date de contact: mun. Chișinău, str. Ialoveni, 102/1, ap. 65, MD-2070.

tel: +37322-28-43-12, e-mail: mbajan@mail.ru