

Aspecte ale normalizării contabilității manageriale din România la nivel microeconomic

Sorin BRICIU

Universitatea „1 Decembrie 1918”, Alba-Iulia
briciusorin@gmail.com

Sorinel CĂPUȘNEANU

Universitatea „Artifex”, București
sorinelcapusneanu@gmail.com

Rezumat. *Acest articol prezintă cadrul general al normalizării contabilității manageriale la nivel național, după efectuarea unei incursiuni în normalizarea internațională a acesteia. Sunt prezentate detaliat obiectivele normalizării contabilității manageriale din România din prisma autorilor, precum și profilul și atribuțiile contabilului de gestiune, în calitate de normalizator. Articolul se încheie cu concluziile autorilor legate de normalizarea contabilității manageriale din România la nivel microeconomic.*

Cuvinte-cheie: contabilitate managerială; normalizare; principii; plan de conturi; metode.

Coduri JEL: M21, M41.

Cod REL: 14B, 14I.

1. Cadrul general al normalizării internaționale și naționale

Normalizarea internațională a contabilității manageriale este realizată prin activitatea desfășurată de către Comitetul Contabililor Profesioniști în Afaceri⁽¹⁾, o componentă a Federației Internaționale a Experților Contabili⁽²⁾ care a elaborat o serie de norme cu privire la conceptele de bază cu care operează contabilitatea de gestiune, urmărind armonizarea terminologiilor specifice acesteia.

În România, normalizarea contabilității de gestiune la nivel național este reglementată prin OMF nr. 1826/2003, în care sunt aprobate unele măsuri privind organizarea și conducerea contabilității de gestiune de către persoanele juridice obligate prin lege, acestea fiind asigurate de către Ministerul Finanțelor. Prevederile generale ale acestei legi oferă cadrul general de armonizare a normalizării internaționale a câtorva concepte cu care operează contabilitatea de gestiune cu normalizarea națională a contabilității de gestiune din România, lăsând la latitudinea contabilului de gestiune modul de realizare a acesteia.

Normarea contabilității manageriale la nivel microeconomic reprezintă procesul elaborării și aplicării normelor, regulilor și procedurilor specifice organizării și conducerii contabilității manageriale. Normalizarea contabilității manageriale la nivel microeconomic se realizează prin armonizarea metodologiei interne a contabilității manageriale, acceptată de către toate subdiviziunile organizatorice ale acesteia.

Într-o accepțiune generală, *contabilitatea managerială* reprezintă acea parte integrantă a managementului ce se ocupă cu identificarea, prezentarea și interpretarea informațiilor folosite pentru formularea de strategii, luarea deciziilor, optimizarea folosirii resurselor, informarea angajaților, protejarea activelor, planificarea și controlul activităților, informarea asociaților sau altor utilizatori de informații externi. Cu alte cuvinte, *contabilitatea managerială* cuprinde atât *elemente specifice contabilității financiare* (generale), cât și elemente specifice *contabilității de gestiune*.

Asistăm astăzi la o re poziționare a contabilității în ansamblul științelor sociale, respectiv în domeniul științelor de gestiune datorită rolului practic al acesteia, care a devenit un instrument pentru gestiunea afacerilor – „tool of management”.

Desigur, problematica încadrării contabilității în domeniul științelor de gestiune poate fi abordată și prin prisma contabilității manageriale, care trebuie să cuprindă atât *elemente specifice contabilității financiare* (generale), cât mai ales din cea de-a doua latură a contabilității, *contabilitatea de gestiune*. Un loc special în cadrul contabilității manageriale trebuie să-l ocupe *controlul de gestiune*, care este responsabil de buna funcționare a sistemului informațional

necesar luării deciziilor într-o entitate. La acesta trebuie inclus și *auditul intern*, care ajută entitatea să-și atingă obiectivele, realizând evaluări sistematice și îmbunătățind managementul riscului, controlul și gestionarea proceselor.

Bunăoară, *contabilitatea managerială* trebuie să furnizeze managerului acele elemente strict necesare care să-l facă să înțeleagă fenomenele și procesele care au loc în entitate, să-i furnizeze informații operative pe baza cărora poate lua decizii pertinente, să poată prevedea repercusiunile deciziilor luate și în același timp să aibă pârghiile pentru efectuarea unui control permanent și eficient.

Managerul (inginer, medic, arhitect, economist etc.) trebuie, în același timp, să posede așadar cunoștințele necesare interpretării datelor furnizate de contabilitatea managerială care să-i servească în activitatea de conducere. Restul informațiilor de strictă specialitate rămân de domeniul profesionistului contabil, care le prelucrează și interpretează. El prezintă managerului consecințele deciziilor luate și/sau ce urmează a fi luate, dar și soluțiile propuse pentru eficientizarea activității. Profesionistul contabil trebuie să aibă nu numai atribuții și abilități noi, ci și noi responsabilități, să nu stea în expectativă în procesul de luare a deciziilor, ci să intervină pentru a critica ceea ce s-a făcut, să fie parte integrantă a acțiunii colective.

Cea mai mare parte a informațiilor care stau la baza deciziei de investire la nivelul entității sunt furnizate de contabilitate. Investitorii sunt interesați de poziția financiară și performanțele entității (bilanțul contabil, contul de profit și pierdere, situația modificărilor capitalurilor proprii, situația fluxurilor de trezorerie, notele explicative la situațiile financiare anuale).

Cât privește *contabilitatea financiară*, elementele pe care managerul trebuie să le cunoască se referă, în primul rând, la *situațiile financiare*. Datorită creșterii rolului social al informației contabile, producerea și difuzarea acestora sunt supuse unui proces de normalizare.

Scopul normalizării contabile este acela de a crea norme contabile care să permită prezentarea de situații financiare comparabile și o mai „*bună comunicare financiară între actorii unei piețe financiare globale*”⁽³⁾. Se apreciază că normalizarea contabilă nu își va atinge scopul decât într-un context în care performanța economică a entităților, anume măsurată prin performanța financiară, este judecată pertinent de investitorii bursieri și utilă pentru analiștii financiari în stabilirea previziunilor lor.

Comitetul pentru Standardele Contabile Internaționale (IASB) tinde să devină autoritatea recunoscută la nivel mondial ca unic normalizator, organism care produce norme contabile cu soluții care duc la uniformizarea practicilor contabile pentru aceeași situație.

2. Normalizarea contabilității manageriale în România

În viziunea noastră, normarea și normalizarea contabilității manageriale la nivel microeconomic (figura 1) ar trebui să prezinte unele obiective cum ar fi:

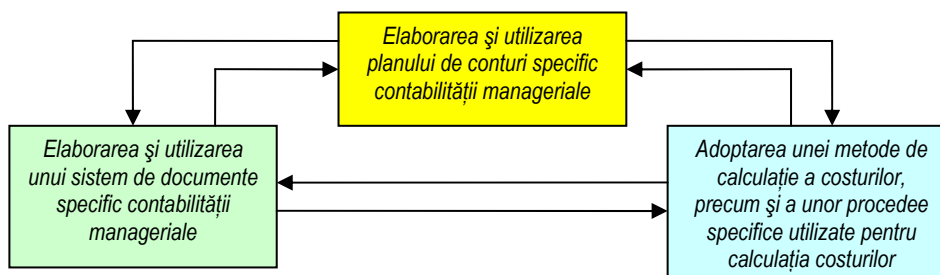


Figura 1. Normarea și normalizarea contabilității manageriale la nivel microeconomic

1. *Elaborarea și utilizarea planului de conturi specific contabilității manageriale.* Pentru organizarea contabilității în practica românească se utilizează planul de conturi general conținut de Reglementările contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, stabilit de Ministerul Finanțelor Publice și aprobat prin OMFP nr. 1752/2005. Dualitatea sistemului contabil românesc presupune organizarea contabilității în dublu circuit: *contabilitatea financiară* și *contabilitatea de gestiune*. Planul de conturi general este format din 9 clase de conturi (8 destinate contabilității financiare și unul destinat contabilității de gestiune). Clasa 9 „Conturi de gestiune” este utilizată pentru organizarea și conducerea contabilității de gestiune, conținând 10 conturi sintetice de grad I, divizate pe trei grupe de conturi: *decontări interne privind cheltuielile*, *conturi de calculație și costurile producției*. OMFP nr. 1826/2003 menționează trei modalități distincte de organizare a contabilității de gestiune:

- fie utilizând conturi specifice (clasa 9 „Conturi de gestiune”). Utilizarea acestor conturi nu este obligatorie, folosirea lor fiind opțională;
- fie prin dezvoltarea conturilor din contabilitatea financiară;
- fie cu ajutorul evidenței tehnico-operative proprii, fără a explica modul de concretizare în practica contabilă a fiecăreia.

Majoritatea specialiștilor din domeniul contabilității manageriale sunt de acord cu ideea potrivit căreia îndeplinirea obiectivelor contabilității manageriale se pot realiza numai utilizând un plan de conturi propriu. La baza alegerii și păstrării sistemului de conturi specific contabilității de gestiune se află o serie de argumente ce vizează tradiția continuată în România în privința utilizării

sistemului dualist, atât în perioada economiei centralizate, cât și după adaptarea planului de conturi general la modelul francez, începând cu 1994. Această tradiție a fost continuată pe două direcții:

- *a utilizării conturilor având la bază dubla înregistrare.* Marea majoritatea a contabililor deprinși cu utilizarea unui sistem contabil având la bază un plan de conturi au continuat folosirea acestuia datorită multiplelor avantaje pe care acesta le oferă și care au fost menționate anterior.
- *a utilizării programelor informatice bazate pe dubla înregistrare.* Pentru a ușura munca contabililor, informaticienii au creat programe software bazate pe înregistrări contabile și nu pe foi de calcul matematice ca în cazul foilor de decontare tabelară a costurilor. Aceste programe informatice prezentau și încă prezintă ușurință în utilizarea lor, mai ales datorită cantităților foarte mari de date care pot fi prelucrate cu ajutorul calculatoarelor.

Planul de conturi specific contabilității de gestiune reprezintă *temelia* construirii unui plan de conturi flexibil și adaptabil fiecărui tip de activitate desfășurată de către entități potrivit specificului acestora. Modul de construcție al conturilor de gestiune prevăzute în planul contabil general din România scoate în evidență absența unui număr mare de grupe de conturi cu roluri și funcții contabile definite. Actualul sistem de conturi care s-a format nu oferă imaginea unei calculații de costuri totale în vederea determinării costurilor pe produse, ci mai degrabă a unei colectări de cheltuieli la nivel global.

Conturile analitice cuprinse în Planul de Conturi General rămân limitate sub aspectul conținutului lor informațional, motiv pentru care și Ministerul Finanțelor Publice precizează ca nefiind obligatorii. Regulamentul de aplicare a legii contabilității din România prevede posibilitatea ca, în funcție de necesitățile fiecărei firme și de scopul urmărit de către acestea, să se poată introduce și alte conturi sau să se procedeze la adâncirea în plan analitic a conturilor necesare solicitate de către beneficiarii acestora. Conținutul economic și corespondențele contabile dintre conturile clasei a 9-a „Conturi de gestiune” standardizate de normele contabile românești satisfac numai necesitățile metodelor de organizare ale calculației costurilor de tip absorbant (total) și mai puțin pe cele de tip parțial.

O formă de prezentare și utilizare a planului de conturi specific contabilității de gestiune este subliniată de către profesorii universitari Klaus Ebbeken, Ladislau Possler și Mihai Ristea în lucrarea „*Calculația și managementul costurilor*”⁽⁴⁾. Aceasta ține cont și de calculul rezultatului analitic ceea ce constituie un aspect foarte important în prezentarea documentelor de sinteză ale contabilității manageriale.

2. *Elaborarea și utilizarea unui sistem de documente specific contabilității manageriale.* În privința elaborării și utilizării sistemului de documente specific contabilității de gestiune, Ministerul Finanțelor oferă o libertate deplină entităților. Astfel, pentru reflectarea în contabilitatea managerială a cheltuielilor și realizarea calculației costurilor, fiecare entitate își poate organiza sistemul de documente propriu care să asigure atât colectarea cheltuielilor (pe purtători și pe sectoare de cheltuieli), cât și determinarea costului efectiv al producției obținute.

Pentru a completa sistemul de documente specific contabilității manageriale trebuie ținut seama și de funcția de determinare a costurilor și de funcțiile contabilității manageriale în vederea realizării obiectivelor acesteia. Astfel, procesul de elaborare a sistemului de documente care servește contabilității manageriale presupune stabilirea unui anumit număr de formulare, ce vor avea denumiri specifice și scopurile dinainte stabilite, în ceea ce privește: formatul, modul de completare și persoanele responsabile cu completarea lor, numărul de exemplare, circulația și destinațiile finale pentru păstrare și arhivare. Scopul acestui sistem de documente vizează realizarea unui management performant ce se poate realiza prin satisfacerea cerințelor informaționale necesare conducerii entității și celorlalte departamente implicate în procesul decizional. Astfel, la nivelul contabilității manageriale putem identifica trei categorii de documente:

a) *Documente justificative.* Acestea se compun din:

- documente primare în care se consemnează, de regulă, pentru o singură operațiune, în momentul desfășurării procesului sau fenomenului economic (bon de consum);
- documentele centralizatoare care cumulează, de regulă, mai multe informații privind același fenomen sau proces economic. Se întocmesc pe baza unei serii de documente de același tip (*centralizatoare de cheltuieli*) spre a facilita prelucrarea lor contabilă ulterioară (fișe de antecalculații și postcalculații).

b) *Documente de evidență și prelucrare contabilă.* Documentele primare se transpun în conturi, pe principiul dublei înregistrări, prin intermediul formulei contabile, respectând cu strictețe procedeele specifice metodei contabilității. Prelucrarea contabilă a documentelor se face prin intermediul registrelor (jurnal, inventar, Cartea-mare).

c) *Documente de sinteză și raportare contabilă* cumulează mai multe informații într-o formă coerentă din punct de vedere contabil, reflectând un fenomen mai complex sau o activitate economică, fiind realizate pe baza celorlalte documente justificative. În această categorie se încadrează bilanța de verificare, contul de rezultate și alte situații de raportare a abaterilor și

performanțelor unei entități precum: situații ale abaterilor pe purtători și pe sectoare, rapoarte de analiză a acestora, bugete, situații de calcul al rezultatelor pe obiecte de calculație (produse, lucrări, servicii) sau pe activități, note informative sau rapoarte detaliate cu privire la performanțele realizate la nivelul sectoarelor de activitate sau al produselor realizate, tabloul de bord, tabloul de bord echilibrat, analiza comparativă, analiza cost-profit etc.

Există o multitudine de documente ce pot fi create și utilizate la nivelul contabilității manageriale în funcție de specificul activității desfășurate, de particularitățile proprii fiecărei entități, dar mai ales în funcție de necesitățile informaționale ale managerilor.

3. Adoptarea unei metode și a unor procedee specifice de calculație a costurilor. Potrivit reglementărilor contabile din România, calculația costurilor poate fi efectuată după una dintre următoarele metode: metoda globală, metoda pe faze, metoda pe comenzi, metoda costului standard, metoda costurilor variabile sau orice altă metodă adoptată de persoana juridică respectivă în funcție de modul de organizare a producției, specificul activității, particularitățile procesului tehnologic și de necesități proprii. În literatura de specialitate mai regăsim și alte metode de calculație a costurilor precum: metoda calculației costurilor pe activități (Activity-Based Costing), metoda costului-țintă (Target Costing) etc.

Adoptarea unei metode de calculație a costurilor se realizează prin atingerea obiectivelor urmărite de entitate. Aplicarea unei anumite metode de calculație a costurilor la nivelul entității implică apelarea și la anumite procedee de calculație precum: procedeul suplimentării, procedeul punctelor extreme, procedeul rundelor, procedeul indicilor de echivalență, procedeul echivalării produsului secundar cu produsul principal, procedeul valorii rămase etc. Procedecele utilizate în contabilitatea managerială se stabilesc în funcție de caracteristicile calitative ale informațiilor cerute de utilizatori, precum și de particularitățile activității desfășurate.

Organizarea contabilității manageriale într-o entitate presupune luarea în considerare a *factorilor care influențează modul de organizare și principiile contabilității manageriale*. În categoria factorilor care influențează modul de organizare a contabilității manageriale într-o entitate menționăm:

Profilul și mărimea entității. Ținând cont de mărime în clasificarea entităților (mari, mijlocii și mici), se pune problema executării lucrărilor contabilității manageriale. În cadrul entităților mari, lucrările contabilității manageriale sunt organizate de către birourile de planificare și contabilitate care se află situate în cadrul secțiilor de producție, dar și la nivelul entității. Comparativ cu entitățile mari, în cadrul entităților mici și mijlocii, toate

lucrările contabilității manageriale sunt organizate și executate de către birourile și compartimentele specializate.

Structura organizatorică a entității. Cadrul general pe baza căruia se axează sistemul contabilității manageriale este delimitat prin: *structura de producție* și *structura funcțională*. Principalul *avantaj* al structurii de producție îl reprezintă delimitarea strictă a calculațiilor la nivel de secție, atelier, sector etc. și permite extragerea unor informații suplimentare necesare optimizării activităților respective. Comparativ cu structura de producție, *structura funcțională* se identifică și se poate urmări prin sectorul administrativ și de conducere, regăsindu-se în antecalculul costurilor prin bugete.

Organizarea activității sau a procesului de producție. Ținând cont de faptul că tipul de producție reprezintă o stare funcțională a unei verigi de producție sau a unei entități, determinată de caracteristicile tehnice și organizatorice ale acesteia, se pot delimita astfel două tipuri de producție: producție de masă (serie mare) și producție individuală (serie mijlocie și mică). Printre *avantajele* pe care le oferă aceste tipuri de producție se numără:

- producția individuală, în serie mică și mijlocie, asigură un grad ridicat de flexibilitate a întreprinderii. Aceasta permite adaptarea cu costuri mici la nevoile (cerințele) consumatorilor (clienților) în vederea introducerii de produse noi pe piață, într-un interval de timp foarte scurt;
- producția de masă se caracterizează printr-un grad ridicat de eficiență economică și rentabilitate la nivel de entitate.

Specificul activității, a procesului tehnologic. Ținând cont de tipul de producție, din punct de vedere tehnologic, întâlnim: *producție simplă* și *producție complexă*. Principalul *avantaj* oferit de către producția simplă în cadrul tehnologiei utilizate constă în volumul redus de muncă în întocmirea calculațiilor privind costul pe produs, în timp ce principalul *inconvenient* oferit de către producția complexă în cadrul tehnologiei utilizate este cel opus producției simple, și anume volumul mare de muncă în întocmirea documentelor de centralizare și calculație a costurilor în cazul producției complexe.

Gradul de specializare și integrare. Alături de ceilalți factori, și gradul de specializare ajută la organizarea contabilității manageriale punând accentul pe profilul entităților și al volumului lucrărilor de determinare a costurilor la nivel de entitate și pe produse. Toate acestea ajută și la alegerea unei metode de calculație a costurilor adecvată, potrivit specificului, gradului de specializare al entității. Astfel, putem deosebi: *entități specializate* și *entități nespecializate*.

În cadrul entităților specializate, gradul de specializare și integrare prezintă următoarele *avantaje*: posibilitatea de schimbare rapidă a nomenclatorului

produselor; gradul ridicat de specializare pe utilaje, a muncitorilor și a produselor; presupune o calculație mult mai simplă și mai puțin costisitoare. În cadrul entităților nespecializate, gradul de specializare și integrare prezintă următoarele *dezavantaje*: greutate în schimbarea nomenclatorului produselor executate; grad scăzut de specializare pe utilaje, a muncitorilor și pe produse; presupune o calculație mult mai complexă și foarte costisitoare, tendința fiind de reprofilare.

Gradul de mecanizare, automatizare a producției. Alături de gradul de specializare și integrare al entității, și gradul de mecanizare, automatizare a producției joacă un rol important în organizarea calculației costurilor. Astfel se pot distinge entități care utilizează un *proces de producție manual* (se mai întâlnesc și în prezent în număr destul de mare, dar tendința lor este de reducere ca urmare a mecanizării și automatizării, odată cu dezvoltarea tehnologică pe scară largă) și alte entități care utilizează un *proces de producție mecanizat*: forme de organizare a producției în flux: linii automate în flux (de tip complet sau secționat); linii automate-rotor; bandă rulantă; conveier secționat; sistemul prod-sincron etc.

Caracterul procesului de producție. Este unul dintre cei mai importanți factori ce trebuie luați în considerare în vederea organizării calculației costurilor. Caracterul procesului de producție își pune amprenta asupra modului de înregistrare a costurilor viitoare, ținând seama de modalitatea de includere a cheltuielilor afectate realizării produselor. Astfel se pot deosebi: *entități cu producție continuă și entități cu producție sezonieră.*

Potrivit Legii contabilității nr. 82/1991 - republicată și apărută în Monitorul Oficial nr. 23/12.01.2004 se precizează că „pentru asigurarea unui conținut real și exact al structurii costurilor se vor avea în vedere următoarele principii:

a) *Principiul separării cheltuielilor care privesc obținerea bunurilor, lucrărilor, serviciilor de cheltuielile care nu sunt legate de achiziția, producția sau prelucrarea etc. acestora.* Acesta presupune ca la nivelul obiectelor de calculație stabilite de fiecare persoană juridică să se separe cheltuielile atribuibile obiectelor respective de cheltuielile ocazionate de restul activității. Cheltuielile care nu participă la obținerea obiectelor de calculație menționate, cum ar fi: cheltuielile de administrație, cheltuielile de desfacere, regia fixă nealocată costului, cheltuielile financiare, cheltuielile extraordinare etc., nu se includ în costul acestora.

b) *Principiul delimitării cheltuielilor în timp.* Acesta presupune ca includerea cheltuielilor în costuri să se efectueze în perioada de gestiune căreia îi aparțin cheltuielile în cauză.

c) *Principiul delimitării cheltuielilor în spațiu.* Acesta presupune delimitarea cheltuielilor efectuate într-o anumită perioadă de gestiune pe principalele procese sau alte locuri de cheltuieli care le-au ocazionat, cum ar fi: aprovizionare, producție, administrație, desfacere, iar în cadrul sectorului producție, pe secții, ateliere, linii de fabricație etc. În cadrul structurilor menționate se pot constitui centre de producție, centre de profit sau alte centre de responsabilitate în raport de care se adâncește delimitarea cheltuielilor.

d) *Principiul delimitării cheltuielilor productive de cele cu caracter neproductiv.* Acesta presupune delimitarea cheltuielilor productive, care sunt creatoare de valoare, de cheltuielile cu caracter neproductiv.

e) *Delimitarea cheltuielilor privind producția finită de cheltuielile aferente producției în curs de execuție.* Acest principiu este valabil pentru acele unități productive a căror producție se prezintă parțial la sfârșitul perioadei de gestiune în diverse stadii de transformare, cantitatea și valoarea acesteia fiind diferite de la o perioadă de gestiune la alta”.

Determinarea corectă a mărimii producției în curs de execuție influențează nu numai exactitatea mărimii și structurii costurilor la sfârșitul perioadei de gestiune, dar și alți indicatori economico-financiar (profitul, rata rentabilității etc.).

3. Conducerea contabilității manageriale. Profilul și atribuțiile contabilului de gestiune

Potrivit Legii contabilității nr. 82, din 24 decembrie 1991, republicată cu toate modificările și completările în Monitorul Oficial al României, Partea I, Nr. 454 din 18.06.2008, art. 1, societățile comerciale, societățile/comaniile naționale, regiile autonome, institutele naționale de cercetare-dezvoltare, societățile cooperatiste și celelalte persoane juridice *au obligația să organizeze și să conducă contabilitate proprie, respectiv contabilitatea financiară, și contabilitatea de gestiune adaptată la specificul activității.*

În entitățile mari, exercitarea conducerii contabilității manageriale se face de către directorul economic, contabilul-șef sau altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcție. Aceste persoane trebuie să aibă studii economice superioare.

Contabilitatea managerială poate să fie organizată și condusă pe bază de contracte de prestări servicii în domeniul contabilității, încheiate cu persoane fizice sau juridice, autorizate potrivit legii, membre ale Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România. Răspunderea pentru aplicarea necorespunzătoare a reglementărilor contabile revine directorului economic,

contabilului-șef sau altei persoane împuternicite să îndeplinească această funcție, împreună cu personalul din subordine.

În cazul în care contabilitatea este condusă pe bază de contract de prestări de servicii, încheiat cu persoane fizice sau juridice, autorizate potrivit legii, membre ale Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România, răspunderea pentru conducerea contabilității revine acestora, potrivit legii și prevederilor contractuale.

Potrivit noilor reglementări, administratorul nu mai are dreptul de răspundere pentru ținerea contabilității atât financiare cât și a celei de gestiune, așa cum era prevăzut în varianta anterioară din Legea contabilității nr. 82/1991. Prin urmare, o entitate este obligată să aibă contabilitate, fie internă (cu departament de contabilitate), fie externă (printr-un contract de prestări servicii contabile).

După părerea noastră, conducătorul compartimentului de contabilitate managerială trebuie să fie contabilul de gestiune. Acesta trebuie să fie responsabil de buna funcționare a sistemului informațional necesar evidențierii operațiilor economico-financiare la nivelul contabilității manageriale care servește în final la luarea deciziilor într-o entitate. Contabilul de gestiune își formează echipa cu care va asigura buna desfășurare a lucrărilor specifice contabilității manageriale. Prezintă câteva dintre atribuțiile pe care le-ar avea un contabil de gestiune:

- implicarea activă în proiectarea, realizarea și perfecționarea sistemului arhitectural al contabilității manageriale;
- elaborarea planului de conturi specific contabilității manageriale, a normelor metodologice de utilizare (conținutul și funcția fiecărui cont), a schemei corespondențelor contabile și a unei monografii care să cuprindă înregistrarea în contabilitatea managerială a principalelor operațiuni (care va ține cont de specificul metodei de calculația costurilor aleasă și de procedeele de calcul aferente);
- participarea la elaborarea setului de documente specific contabilității manageriale și adaptarea lor conform specificului și obiectivelor entității;
- asigură permanent informarea, cooperarea și comunicarea între departamentele implicate în colectarea și prelucrarea informațiilor, indiferent de nivelul ierarhic;
- punerea la dispoziția responsabililor a instrumentelor adecvate gestiunii;
- formarea echipei pe care o va conduce și coordona;
- asistarea în luarea deciziilor.

Cu alte cuvinte, dacă ar fi să schițăm profilul contabilului de gestiune, acesta ar fi: o persoană activă, capabilă să comunice și să furnizeze rapid informații contabile fiabile, să coordoneze și să creeze climatul necesar desfășurării activităților specifice contabilității manageriale, să cumuleze multiple competențe (contabile, informatice, matematice, statistice etc.), să contribuie la formarea profesională și orientarea comportamentelor personalului din subordine și să-l motiveze în vederea obținerii performanțelor etc.

4. Concluzii

Pentru a asigura succesul realizării normalizării contabilității manageriale este nevoie ca cele trei mari obiective prezentate anterior să fie îndeplinite simultan. Normalizarea este procesul prin care contabilitatea managerială este pusă pe făgașul ei normal de îndeplinire a obiectivelor și funcțiilor sale, contribuind astfel la mai buna gestionare a resurselor, la practicarea unui management performant pe durate de timp îndelungate. La nivel microeconomic, contabilul de gestiune este cel care va trebui să proiecteze, să implementeze și să gestioneze corect toată activitatea contabilității manageriale, de acesta depinzând într-o măsură foarte mare și practicarea unui management performant.

Note

- (1) The Professional Accountants in Business Committee.
- (2) International Federation of Accountants.
- (3) Vezi Ion Ionașcu, *Dinamica doctrinelor contabilității moderne*, Editura Economică, București, 2003.
- (4) Vezi K. Ebbeken, L. Possler, M. Ristea, *Calculația și managementul costurilor*, Editura Teora, București, 2000.

Bibliografie

- Briciu, S., Căpușeanu, S., Rof, L.M., Topor, D. (2010). *Contabilitatea și controlul de gestiune. Instrumente de evaluare a performanței entității*, Editura Aeternitas, Alba Iulia
- Căpușeanu, S., Preda, I.A., „Analiza planului contabil general din România. Posibilități de adaptare la metoda ABC (Activity-Based Costing)”, *Economie teoretică și aplicată*, nr. 11/2008, pp. 71-78
- Neamțu, I.H., Teiușan, S.C., „Normarea și normalizarea contabilității de gestiune la nivelul întreprinderii”, *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, nr. 8/2006
- Ordinul MFP nr. 1826/22.12.2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune, Monitorul Oficial nr. 23 din 12 ianuarie 2004