

DISCIPLINELE „CONTABILITATEA MANAGERIALĂ” ȘI „CONTROL DE GESTIUNE” ÎN LUMINA ULTIMELOR PROVOCĂRI DIN DOMENIUL CONTABILITĂȚII

*Conf. univ. Grabarovschi Ludmila, ASEM
Conf. univ. Viorica Moldovan, , ASEM
Conf. univ. Rodica Cușmăunsă, ASEM
Lect. sup. Stela Caraman, ASEM*

This article examines the teaching aspects of the “Managerial Accounting” and “Management Control” disciplines focusing on the main differences and similarities between the mentioned curriculum of university disciplines .The authors consider it necessary to modernize the curriculum content in order to avoid cases of repetition of certain aspects in both disciplines ,and bring them in concordance with the requirements of the international qualification programs.

However, the authors will try to identify some teaching problems of the “Managerial Accounting” discipline in accordance with the new accounting regulation.

În vederea pregătirii specialiștilor din domeniul contabilității, planul de învățământ al ASEM prevede studierea unor astfel de discipline, cum sunt: „Contabilitatea managerială” și „Control de gestiune”.

Trebuie de menționat, că în ultima perioadă, contabilitatea managerială și controlul de gestiune au constituit obiectul de cercetare a mai multor lucrări ale autorilor atât din țară, cât și ale celor din străinătate. Problemele legate de terminologie, de adaptare a controlului de gestiune la sistemul managerial al entității, posibilității de integrare a sistemelor de control managerial și contabilitate managerială rămân încă puțin elucidate și provoacă în continuu discuții.

Mult timp controlul de gestiune a fost privit ca o tehnică de calcul și de control, fiind limitat doar la contabilitatea analitică și la întocmirea bugetelor.

Actualmente, controlul de gestiune este tratat ca un sistem de monitorizare a entității, care intervine la toate nivelele de decizie. Drept urmare, realizarea acestuia necesită cunoștințe din diferite discipline, cum sunt cele de contabilitate, managementul financiar, marketing, managementul resurselor umane etc.

Controlul de gestiune poate fi considerat o disciplină de sinteză ce poate fi însușită și practică doar dispunând de cunoștințe profunde în toate celelalte domenii ale gestiunii. Aplicațiile sale de bază (centrele de responsabilitate, gestiune bugetară, analiza abaterilor) sunt utilizate de majoritatea entităților. Astfel, controlul de gestiune este definit ca un sistem de urmărire și dirijare, care intervine la toate nivelele de decizie, integrând cunoștințele din diverse discipline.

În universitățile occidentale, controlul de gestiune este evidențiat ca o disciplină separată, bogată, complexă și în evoluție constantă, fiind prezent în programele facultăților de specialitate de mai mulți ani și reprezintă unul din domeniile de cercetare din științele de gestiune.

Locul contabilității manageriale și al controlului de gestiune în cadrul sistemului contabil este redat în figura 1.

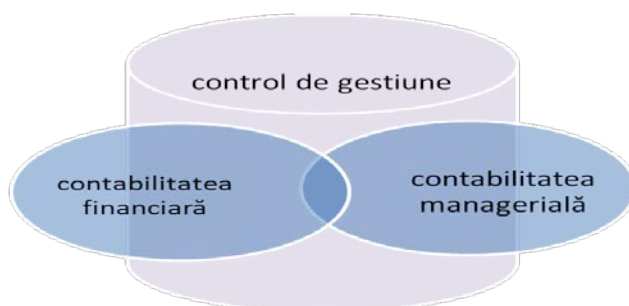


Fig. 1 Locul contabilității manageriale și Controlului de gestiune în cadrul contabilității

Odată ce rolul contabilității manageriale constă în asigurarea managerilor cu informații necesare prin măsurarea, colectarea, prelucrarea și transmiterea informației, atunci rolul controlului de gestiune (care este și o parte din contabilitatea managerială) este de a identifica, în baza informației obținute, punctele slabe sau care nu produc performanță și de a furniza informațiile pentru luarea deciziilor necesare, fiind orientat spre realizarea obiectivelor entității.

Reieșind din rolul pe care îl are controlul de gestiune și contabilitatea managerială, rezultă că și sarcinile care sunt puse în fața acestora sunt diferite.

În contextul celor spuse, considerăm că la elaborarea programelor analitice ale disciplinelor „Contabilitatea managerială” și „Control de gestiune” este necesar să se țină cont, în primul rând, de scopul, obiectivele și sarcinile acestora, și în al doilea rând de asigurarea continuității predării materialului didactic. Analiza conținutului programelor analitice ale celor două discipline universitare ne permite să concluzionăm, că acestea necesită o anumită ajustare pentru a corespunde scopurilor contabilității manageriale și controlului de gestiune, și totodată pentru a evita predarea repetată a aceluiași aspecte în ambele cursuri.

Spre exemplificare, prezentăm subiectele principale predate în cadrul disciplinei „Contabilitate managerială” și care ulterior, se repetă în procesul de studiere a disciplinei „Control de gestiune”, în urma contrapunerii programelor analitice a acestor două discipline, prezentăm (tabel 1).

Tabelul 1

Subiectele predate în cadrul disciplinelor universitare „Contabilitate managerială” și „Control de gestiune”

Nr.	Subiectele predate în mod repetat	Contabilitatea managerială	Control de gestiune
1.	Formarea costului complet	Tema 4. Metode de calculație a costului 4.1. Calculația costului și principiile de organizare a acesteia	Tema 3. Costurile complete ca instrument al controlului de gestiune 3.2. Metodologia de formare a costului complet
2.	Metoda Direct-cost	Tema 4. Metode de calculație a costului 4.4.2. Metoda de calculație Direct-cost	Tema 5. Costurile parțiale ca instrument al controlului de gestiune 5.1. Metoda Direct-cost
3.	Determinarea pragului de rentabilitate și a indicatorilor de bază specifici analizei CVP	Tema 6. Analiza și luarea deciziilor manageriale 6.2. Determinarea pragului de rentabilitate	Tema 5. Costurile parțiale ca instrument al controlului de gestiune 5.1. Metoda Direct-cost
4.	Metoda Standard-cost: tipurile de standarde, calculul și analiza abaterilor	Tema 4. Metode de calculație a costului 4.4.1. Metoda de calculație Standard-cost	Tema 6. Calculul și analiza abaterilor de la costul standard
5.	Bugetarea și controlul executării bugetelor	Tema 5. Bugetarea și controlul executării bugetelor	Tema 7. Controlul performanțelor întreprinderii prin sistemul de bugete Tema 8. Sisteme de urmărire a performanțelor firmei 8.1. Controlul bugetar

Reieșind din necesitățile informaționale ale entităților, cerințelor solicitate de la contabilii moderni, importanței racordării la programele internaționale de calificare profesională a contabililor (de exemplu, ACCA), considerăm oportună revizuirea conținutului programelor analitice ale celor două discipline universitare, după cum urmează:

✓ Programele analitice ale ambelor discipline trebuie concepute, astfel încât să corespundă în mare parte cerințelor prevăzute de către programele internaționale de calificare profesională a contabililor (de exemplu, ACCA)

✓ În cadrul disciplinei „Contabilitate managerială” accentul trebuie pus cu precădere pe modul de contabilizare și includere în costul produselor fabricate (serviciilor prestate, lucrărilor executate) a costurilor de producție (pe tipuri de activități: de bază și auxiliare); contabilizării producției în curs de execuție și a pierderilor din producție. De asemenea, o atenție sporită se va acorda modului de calculare a costului produselor fabricate (serviciilor prestate, lucrărilor executate), dar și caracterizării metodelor clasice de calculație a costului (metoda globală, metoda pe comenzi, metoda pe faze), precum și esența și aspectelor contabile ale metodelor evolute de calculație (metoda Standard-cost, metoda Direct-cost).

Astfel, în cazul metodei Standard-cost se va expune esența, particularitățile și modul de contabilizare a costurilor de producție și a abaterilor de la costurile standarde, iar tehnica de calculare și analiză a abaterilor de la standarde se va trata în cadrul cursului universitar „Control de gestiune”.

În mod similar, subiectele privind conceptul metodei Direct-cost, modul de contabilizare a costurilor variabile și constante de producție se expune în disciplina „Contabilitate managerială”, iar cele ce țin de particularitățile aplicării metodei Direct-cost în procesul decizional - în disciplina „Control de gestiune”.

✓ În ceea ce privește procesul de bugetare, considerăm că esența, importanța, funcțiile bugetării, dar și modul de elaborare a bugetelor trebuie să constituie obiectul de studiu al „Contabilității manageriale”, pe când controlul executării bugetelor – al „Controlului de gestiune”.

✓ În general, conținutul programei analitice ale disciplinei „Control de gestiune” ar trebui, în principal, orientat spre măsurarea și controlul performanței entității. Astfel, ea va conține conceptul de „performanță” a entității, va trata controlul performanței entității prin intermediul abaterilor de la costul standard, abaterilor de la bugete (controlul bugetar), pe centre de responsabilitate. O parte a cursului ar trebui să fie destinată analizei CVP, pragului de rentabilitate și luării deciziilor manageriale, atât operative, cât și investiționale. Nu trebuie ignorate nici metodele de gestiune cel puțin a stocurilor în sistemul controlului de gestiune (analiza lanțului de livrare, sistemul JIT). Evident, că o parte a cursului va fi rezervată studierii detaliate a instrumentelor moderne de raportare și monitorizare a performanței: tabloul de bord, balanced scorecard, reporting-ului etc., precum și altor informații privind costurile utilizate pentru controlul comportamentului și ameliorării performanțelor: costul calității, costurile ciclului de viață, costurile ascunse etc.

Bibliografie:

1. Bajorean E., Bugan C., Abordări conceptuale ale controlului de gestiune. În: Competitivitatea și dezvoltarea economiei bazate pe cunoaștere: conf. șt. intern., 28-29 sept. 2007. Chișinău: ASEM, 2007, p. 174–176.
2. Ionașcu I., Filip A., Stere M. Control de gestiune. București: Ed. Economică, 2006. 271 p.
3. Mihăilă S. Delimitări conceptuale privind controlul de gestiune. În: Studia Universitatis, 2012, nr. 7(57), p. 188-192.
4. Tabără N., Briciu S. Actualități și perspective în contabilitate și control de gestiune. Iași: Editura Tipo Moldova, 2012.