

## EXERCITAREA CONTROLULUI DE GESTIUNE PRIN PRISMA COSTURILOR DE PRODUCȚIE

*Dr., conf. univ., Maia BAJAN*

*Academia de Studii Economice a Moldovei,  
str. Mitropolit G. Bănulescu-Bodoni 61, Republica Moldova, Chișinău,  
Tel.: +373 22 402 736, web site: [www.ase.md](http://www.ase.md)*

### **Abstract**

*Management control represents an information system that includes and treats the information concerning the assessment and management of entity's performances. Actual macroeconomic phenomena lead to entities' vulnerability, and thus management control should intervene to permit the regular development of activity and the correct decision making, in order to achieve the set objectives. One of the instruments that management control uses to accomplish its mission is the cost of production.*

*The cost of production, as an instrument of management control, provides to managers the necessary information for making the right decisions. As it has an informative character, arises the necessity to analyze this instrument using the qualitative characteristics of accounting information, such as: opportunity, reliability and relevance. As a result, the cost information combined with other classical instruments, such as budgets, standards etc. becomes a powerful tool of management control.*

*Being oriented toward control and decision making, costs production become a basic component of entity's profitable leading mechanism, that gives managers the possibility to integrate costs' calculation and analysis in the strategic approach of activity.*

**Key words:** *cost of production, information, qualitative characteristics, decisions, management control, performance.*

**JEL CLASSIFICATION:** M41

**1. Introducere.** Fiecare entitate, indiferent de tipul de activitate, dimensiune și spațiul social-economic în care activează trebuie permanent să-și verifice viabilitatea, capacitatea de concurență și adaptare, performanța economico-financiară. Controlul de gestiune, la rândul său, constituie un sistem de informare care captează și tratează informațiile cu privire la aprecierea și gestionarea performanțelor entității.

În prezent, mediul economic necesită numeroase schimbări în modul de gestionare și structurare a activității entităților. Fenomenele macroeconomice, precum stagnarea activității economice, intensificarea concurenței, inflația și turbulența mediului conduc spre vulnerabilitatea entităților. În acest context, controlul de gestiune trebuie să intervină în calitate de instrument de reglare în cadrul entităților pentru a permite desfășurarea în mod normal a activității și luarea de decizii corecte în scopul atingerii obiectivelor stabilite.

Pentru exercitarea misiunii sale, controlul de gestiune are nevoie de numeroase instrumente care pornesc de la costuri de producție, standarde, bugete, rapoarte manageriale până la centre de responsabilitate. Unele dintre instrumentele menționate au o funcție predominant informativă, cum este cazul costurilor de producție în timp ce altele îndeplinesc funcția de reglare a comportamentelor.

Scopul și obiectivele articolului constau în elucidarea instrumentelor de gestiune în cadrul entităților economice prin prisma costurilor de producție care permite managerilor luarea unor decizii strategice și corecte privind dezvoltarea.

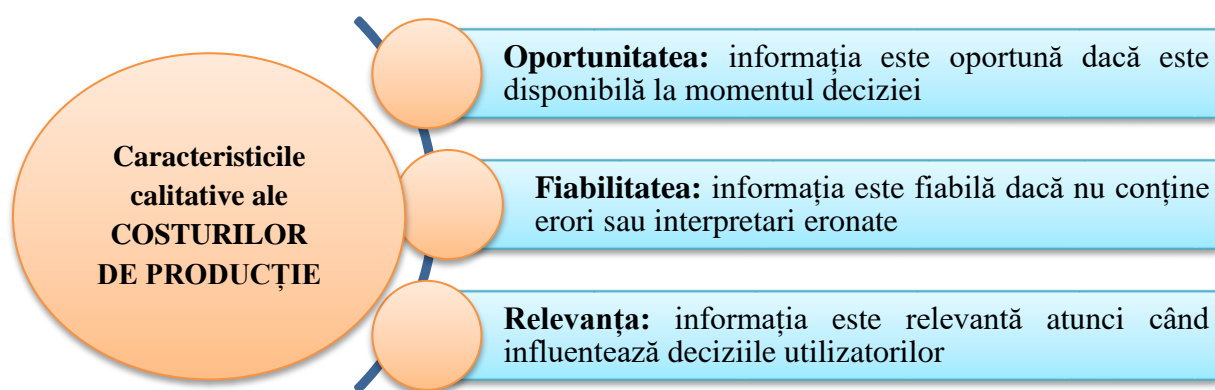
**2. Metodologia și eșantionul de cercetare.** Lucrarea dată, pe de o parte, este o cercetare fundamentală, ce are ca obiectiv dobândirea de cunoștințe noi și dezvoltarea teoriei prin prisma costurilor de producție, iar pe de altă parte, o cercetare aplicativă, deoarece își propune să analizeze, să găsească soluții și aplicații practice, aferente controlului de gestiune bazat pe costuri de

producție, care au impact direct asupra informațiilor prezentate managerilor la fundamentarea deciziilor.

În procesul cercetării s-a aplicat metoda universală a dialecticii și procedeele acesteia: inducția și deducția, analiza și sinteza, abstracția științifică, analogia, corelarea, precum și metodele analizei economice de prelucrare a informației prin comparare și grupare etc.

**3. Analiza literaturii.** Costurile de producție, ca instrument al controlului de gestiune, țin de informarea managerilor pentru luarea deciziilor corecte. În același timp acestea permit managerilor entității să-și formeze opinii de ansamblu asupra activității și să gestioneze relațiile cu clienții prin intermediul prețurilor.

În acest context, informațiile de tipul costurilor de producție fiind combinate cu alte instrumente clasice precum bugete, standarde etc. devin un instrument influent al controlului de gestiune. Astfel, costurile de producție, având un caracter informativ apare necesitatea ca acest instrument să fie analizat prin prisma caracteristicilor calitative ale informației contabile, care sunt prezentate în figura 1.



**Figura 1. Caracteristicile calitative ale costurilor de producție**

*Sursa: elaborată de autor în baza [4]*

Din punct de vedere a prezentării efectuate, costurile de producție sunt necesare pentru abordarea procesului managerial la nivelul deciziilor care vizează relația cu piața, atât în aval cât și în amonte. Fiind determinate în variantă clasică, costurile de producție sunt potrivite și suficiente în procesul decizional într-un mediu stabil.

**4. Rezultate și discuții.** Condițiile actuale ale mediului economic mondial consideră drept obiectiv pentru sistemul contabil calculul costurilor de producție care oferă posibilitate entităților de a estima costurile de producție implicate la oferirea unui produs. Baza de calcul a costului de producție constă în aprecierea performanțelor la nivelul centrelor de responsabilitate a entității, punerea în evidență a efectului de decupări în procese și activități, precum și evaluarea și luarea de decizii manageriale referitoare la produse, clienți și activități [1, p. 142].

Costurile fiind orientate spre control și luarea deciziilor devin o componentă de bază a mecanismului de conducere profitabilă a entității, iar în același timp reprezintă o arie de interes comun atât pentru contabilitatea financiară cât și pentru contabilitatea de gestiune.

În baza costurilor de producție managerii au posibilitatea de a integra calculul și analiza costurilor de producție în demersul strategic al entității în scopul creării unui avantaj competițional durabil care va contribui la fundamentarea deciziilor pe viitor. În acest context, prin prisma costurilor de producție, informațiile prezentate vor fi utile atât utilizatorilor externi de informații contabile cât și utilizatorilor interni.

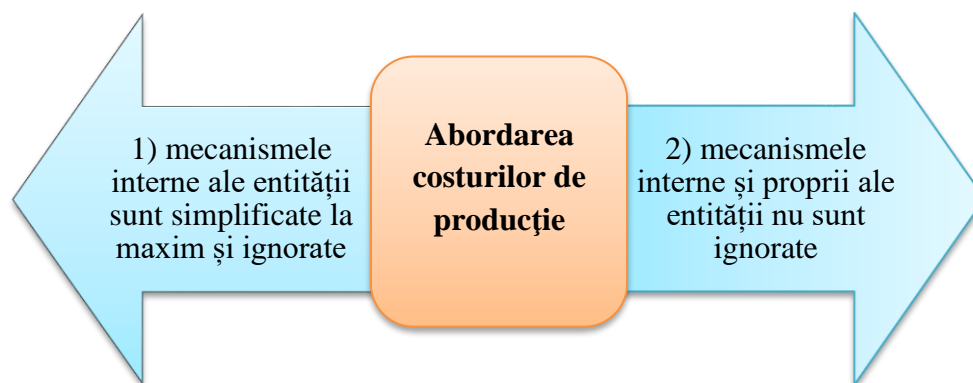
Adaptarea și implementarea unei metode moderne de calculație a costurilor de producție și a unui instrument modern de gestiune a performanțelor în cadrul unei entități, contribuie la aprofundarea și cunoașterea acestora prin două aspecte:

- 1) *retrospectiv*, prin stabilirea unor modele de relaționare dintre factorii ce caracterizează un anumit fenomen; și
- 2) *prospectiv*, prin deschiderea de noi orizonturi ale cunoașterii pe domeniul cercetat.

În cadrul entităților, cunoașterea costurilor este necesară în stabilirea prețurilor de vânzare în concordanță cu cerințele pieței și realizarea marjei de profit previzionată. Prin informația costurilor de producție se formează un instrument important de asistare la adoptarea deciziilor manageriale, deoarece valoarea unei decizii depinde de natura și de calitatea costurilor, iar orice modificare a acestora se reflectă direct în performanțele entității. Printr-un control exercitat asupra costurilor de producție, entitățile pot urmări și analiza activitatea desfășurată în mod integral și pe centre de responsabilitate, precum și identificarea modalităților de reducere a costurilor și de creștere a performanțelor.

Din cele menționate, utilitatea costurilor de producție în controlul de gestiune se evidențiază prin posibilitatea de a controla și alocă corect costurile de producție în costul produselor fabricate.

În literatura de specialitate, costurile de producție sunt abordate sub două axe prezentate în figura 2.



**Figura 2. Abordarea costurilor de producție**

Sursa: elaborat de autor în baza [3, p. 142]

În primul caz, când mecanismele interne ale entității sunt simplificate și ignorate, factorul de decizie este asigurat de două informații esențiale, și anume:

- a) să releve relația cu piața din aval, care îi va oferi posibilitatea de a stabili prețuri de vânzare; și
- b) să permită supravegherea globală a entității prin determinarea randamentelor și productivității activității.

La momentul când mecanismele interne ale entității nu mai sunt ignorate (cazul doi), se iau în considerație acele mecanisme care oferă posibilitatea de a separa costurile de producție în două categorii:

- a) costuri care pot fi atribuite fără ambiguitate produsului, denumite *costuri directe de producție* și pot fi ușor încorporate produselor prin implementarea unui sistem documentar eficient;
- b) costuri care nu pot fi atribuite fără ambiguitate produsului, numite *costuri indirecte de producție*.

În sistemul informațional al entității costurile joacă un rol important procesul elaborării deciziilor manageriale. Cunoașterea costurilor de producție reprezintă un factor decisiv în vederea luării unor decizii sau planificării activităților viitoare a entității. Analiza costurilor de producție servește drept imbold pentru managerii entității, care pe viitor vor fi preocupați de luarea unor decizii corecte cu privire de aprovizionare și producție, precum și a unor politici de prețuri.

**CONCLUZII.** Din cele expuse, costurile de producere servesc drept „temelie” în exercitarea controlului de gestiune al entității. Astfel, costurile de producție emană informații utile managerilor entității, prezentate în tabelul 1.

**Tabelul 1. Utilitatea informațiilor de tip cost pentru managerii entității**

Informații oferite de costurile de producție	Utilizarea informațiilor de tip cost de managerii entității
Costul unitar al unui produs, lucrare sau serviciu	Decizii privind: <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ fixarea prețului de vânzare, planificarea producției și controlul costurilor de producție;</li> <li>➤ fabricarea sau abandonarea unui produs;</li> <li>➤ gestionarea portofoliului de produse;</li> <li>➤ aprecierea (măsurarea) și gestionarea performanței.</li> </ul>
Date aferente modului de funcționare a unui departament, centru de responsabilitate etc.	Decizii privind: <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ structura organizatorică a entității;</li> <li>➤ modul de îmbunătățire a procesului de producție;</li> <li>➤ controlul activității centrului de responsabilitate și/sau entității.</li> </ul>
Salariile aferente unui lot de produse sau unei perioade de gestiune	Decizii privind: <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ planificare producției;</li> <li>➤ politicile salariale.</li> </ul>
Volumul rebuturilor și pierderile tehnologice	Decizii privind: <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ planificarea producției (bugetarea);</li> <li>➤ controlul deșeurilor de materiale recuperabile și nerecuperabile.</li> </ul>
Comportamentul costurilor de producție în funcție de nivelul activității entității	Decizii privind: <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ estimarea profitului;</li> <li>➤ controlul costurilor de producție;</li> <li>➤ determinarea căilor de creștere a performanțelor entității.</li> </ul>
Analiza costului de producție	Decizii privind: <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ reducerea costului de producție;</li> <li>➤ gestionarea produselor și clienților (menținerea, substituirea, eliminarea);</li> <li>➤ determinarea căilor de creștere a performanțelor economice;</li> <li>➤ evaluarea efectelor (măsurilor luate) asupra costurilor de producere de către managerii entității.</li> </ul>

*Sursa: elaborat de autor în baza [2, p. 33-35]*

Necesitatea prezentării informațiilor cu privire la costurile de producere pentru managerii entității constituie o acțiune de prim interes. În condițiile economiei actuale, marcate de globalizare și creșterea concurenței prin utilizarea tehnologiilor moderne, cunoașterea tehnicilor de management prin utilizarea informațiilor de tip costuri de producție constituie o necesitate pentru entitate.

## BIBLIOGRAFIE

1. Albu N., Albu C. Instrumente de management al performanței. Control de gestiune. Vol. II. București: Ed. Economică, 2003, 272 p.
2. Boghean F. Managementul costurilor. 53 p.  
[http://www.seap.usv.ro/~ro/cursuri/ECTS/ECTS\\_MC.pdf](http://www.seap.usv.ro/~ro/cursuri/ECTS/ECTS_MC.pdf)
3. Burland A., Simion C. Analyse des couts et contrôle de gestion. Vuibert, 1985, 331 p.
4. Ionașcu I., Filip A., Stere M. Control de gestiune. București: Ed. Economică, 2006, 271 p.  
<http://www.biblioteca-digitala.ase.ro/biblioteca/carte2.asp?id=105&idb=>