

NORMAREA ȘI NORMALIZAREA CONTABILITĂȚII DE GESTIUNE LA NIVELUL ÎNTRINDERII

*Prof. univ. dr. Neamțu Ion-Horia - Academia de Studii Economice București
Asist. univ. drd. Teiușan Sorin-Ciprian - Universitatea „1 Decembrie 1918” Alba-Iulia*

Rezumat:

In the first part of the following paper, we discussed about a few concepts related to the theme approached. Then, we concentrated our research on the management accounting' normalisations in the enterprise' area. We proposed ourselves a small prospect action of the normalisation possibilities and practical modalities' explorations to put in practice the management accounting. The leader of this process is the management accountant.

Înainte de a poposi pe tărâmul contabilității de gestiune din spațiul intern al întreprinderii, pentru o mică prospectare a posibilităților de normalizare și explorare a modalităților concrete de realizare a acesteia, dorim a zăbovi puțin asupra câtorva concepte legate de universul probelor pe care dorim a le cerceta, respectiv: normă contabilă, normare și normalizare a contabilității, normator/normalizator contabil.

La modul general, o *normă* este „o regulă, dispoziție etc. obligatorie, fixată prin lege sau prin uz; ordine recunoscută ca obligatorie sau recomandabilă”¹. Se poate vorbi de norme de timp, norme tehnice, norme juridice, norme morale etc. Pe noi ne interesează asocierea la cuvântul normă a aspectului contabil, și anume norma contabilă.

Normele contabile sunt definite ca fiind „reguli precise de evaluare, de înregistrare, de clasificare și de prezentare a informației contabile”². Printr-o normă contabilă înțelegem o regulă cu privire la ținerea contabilității, emisă de către o autoritate de decizie și impusă, obligatoriu de respectat. După sfera de cuprindere, normele contabile pot fi internaționale, continentale/regionale (ex. norme europene), naționale, dar și norme proprii, la nivel de entitate.

Normarea semnifică „acțiunea de a normaliza și rezultatul ei”, iar prin *a normaliza* se înțelege „a supune unei norme, a face să se conformeze unei norme, dar și a elabora norme interne, a standardiza”³.

Normalizarea contabilă este „procesul prin care se armonizează prezentarea documentelor de sinteză, metodele contabile și terminologia”⁴. Constând în elaborarea și aplicarea de norme, cu scopul armonizării metodologiei contabile și a modului de prezentare a documentelor de sinteză, procesul de normalizare a contabilității este unul care se manifestă în marea majoritate a statelor lumii.

În funcție de sfera de întindere vizată, *normalizarea contabilității îmbracă mai multe forme*, și anume: normalizare internațională, normalizare continentală/regională, normalizare națională, normalizare la nivelul întreprinderii.

La nivel internațional, normalizarea contabilă „presupune atât elaborarea de norme sau reguli, aplicabile parțial sau în totalitate, unor grupuri de țări, de întreprinderi sau de specialiști contabili, cât și existența unor organisme, capabile să emită aceste norme, să impună obligativitatea

¹ Ion Coteanu, Luiza Seche, Mircea Seche, coordonatori, *Dicționarul explicativ al limbii române (DEX)*, Academia Română, Institutul de Lingvistică „Iorgu Iordan”, Editura Univers Enciclopedic, București, 1998, pag. 699.

² Niculae Feleagă, Ion Ionașcu, *Tratat de contabilitate financiară*, vol. I, Editura Economică, București, 1998, pag. 260.

³ I. Coteanu, L. Seche, M. Seche, *op.cit.*, pag. 699.

⁴ Niculae Feleagă, *Sisteme contabile comparate*, vol. I, Editura Economică, București, 1999, pag. 15.

utilizării lor și sancționarea nerespectării lor”⁵. Instituția prin care se realizează normalizarea contabilă internațională este Consiliul pentru Standardele Internaționale de Contabilitate (I.A.S.B.). Aceasta desfășoară o activitate de elaborare și publicare, în interesul public, de standarde globale de contabilitate/raportare financiară, care să fie respectate la întocmirea situațiilor financiare anuale, precum și pe acelea de promovare a acceptării și aplicării acestora. Domeniul de competență al Consiliului I.A.S.B. se limitează însă doar la contabilitatea financiară.

Pe plan regional/continental, amintim normalizarea contabilității la nivelul Uniunii Europene, prin emiterea de Directive contabile europene, ce trebuie aplicate de către statele membre U.E.

La nivel național, normalizarea contabilității se poate realiza de către instituții ale statului, de organizații profesionale (instituția profesiei contabile), dar și pe cale mixtă. În România normalizarea contabilității se realizează de către Ministerul Finanțelor Publice, organism aflat sub pălăria puterii publice, prin reglementările contabile și legale emise. În mod concret, vorbim de Legea contabilității nr. 82/1991 republicată cu toate modificările și completările ulterioare, Ordinul M.F.P. 1752/2005 prin care s-au aprobat Reglementările contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene etc.

În arealul întreprinderii, normalizarea contabilității se înfăptuiește prin elaborarea de reguli și norme interne, urmată de aplicarea lor.

Dar, întrucât contabilitatea are mai multe ramuri, suntem interesați doar de *normalizarea contabilității de gestiune*, în special de cea *la nivelul întreprinderii*, motiv pentru care ne vom canaliza cercetarea doar pe acest filon.

Contabilitate de gestiune este „o ramură a contabilității care are ca obiect evidența, calculul, analiza și controlul costurilor și rezultatelor analitice prin prisma specificității componentelor entității economice (secții, ateliere, activități etc.) consumatoare de resurse și producătoare de efecte economice utile”⁶. Aceasta va asigura „în principal, înregistrarea operațiilor privind colectarea și repartizarea cheltuielilor pe destinații, respectiv pe activități, secții, faze de fabricație, centre de costuri, centre de profit, după caz, precum și calculul costului de achiziție, de producție, de prelucrare al bunurilor intrate, obținute, lucrărilor executate, serviciilor prestate, producției în curs de execuție, imobilizărilor în curs etc., din unitățile de producție, comerciale, prestatoare de servicii, financiar și alte domenii de activitate”⁷.

Potrivit opiniei⁸ profesorului Oprea Călin contabilitatea de gestiune poate fi definită „ca având drept obiectiv, în principal, reflectarea tuturor operațiilor de colectare și repartizare a cheltuielilor pe destinații, respectiv pe produse, lucrări, servicii, comenzi, faze de fabricație, activități, secții etc., decontarea producției obținute, precum și calculul costului de producție al produselor fabricate, lucrărilor executate și serviciilor prestate, inclusiv a producției în curs de execuție”.

Conducătorul procesului de normare și normalizare a contabilității se numește *normator contabil*, respectiv *normalizator contabil*. Acesta poate fi o persoană juridică (instituție, organism), cum sunt Consiliul I.A.S.B., în calitate de organism internațional de normalizare contabilă, și Ministerul Finanțelor Publice, ca omolog la nivel național, pentru contabilitatea financiară, sau Consiliul P.A.I.B. pentru normalizarea internațională a contabilității de gestiune, dar și o persoană fizică, cum este contabilul de gestiune la nivelul întreprinderii.

Normalizarea internațională a contabilității de gestiune se realizează prin activitatea

⁵ Atanasiu Pop, *Abordări normative în contabilitate*, Volumul Conferinței Internaționale „Audit și convergență contabilă”, Editura Sincron, Cluj-Napoca, 2004, pag. 66-67.

⁶ Colectiv de autori ai Catedrei de Economie și Politici Economice de la Academia de Studii Economice din București, *Dicționar de economie*, Editura Economică, București, 1999, pag. 118.

⁷ *Precizări privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune* aprobate prin Ordinul M.F.P. nr. 1826/2003, publicate în Monitorul Oficial al României nr. 23/2004, punctul 1.

⁸ Din lucrarea *Contabilitatea de gestiune*, Editor Tribuna Economică, București, 2002, pag. 15.

desfășurată de Comitetul P.A.I.B. (The Professional Accountants in Business Committee), ce se chema inițial Comisia contabilității financiare și de gestiune (The Financial and Management Accounting Committee: F.M.A.C.), o componentă a Federației Internaționale a Experților (International Federation of Accountants: I.F.A.C.). Aceasta a elaborat o serie de norme cu privire la conceptele cu care operează contabilitatea de gestiune, urmărind o armonizare a terminologiei specifice.

La nivel național, pentru ținerea contabilității de gestiune, de către persoanele juridice obligate prin lege, există un Ordin al ministrului finanțelor publice nr. 1826/2003, publicat în luna ianuarie a anului 2004, prin care se aprobă câteva Precizări cu privire la unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea acesteia. Sunt prezentate o serie de informații structurate pe două categorii: prevederi generale privind contabilitatea de gestiune și prevederi privind calculația costurilor. Aceste reglementări care privesc contabilitatea de gestiune normalizează pe teritoriul românesc, în vederea armonizării, câteva concepte cu care operează contabilitatea de gestiune și calculația costurilor și creează doar un cadru de punere în scenă a actului contabilității de gestiune, lăsând regia în mâinile contabilului de gestiune.

Sistemul contabil românesc actual este unul dualist, ce presupune organizarea contabilității în două circuite distincte: contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune. Conform art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991⁹, contabilitatea de gestiune este, la fel ca și cea financiară, obligatoriu de organizat. Însă, organizarea și conducerea contabilității cunoaște deosebiri pentru cele două componente. Astfel, dacă subsistemul contabilității financiare este normalizat la nivel național, printr-un cadru unic, cel al contabilității de gestiune se caracterizează printr-o varietate de opțiuni în ceea ce privește punerea sa în practică, oferind posibilități de alegere. După cum consemna și profesorul Niculae Feleagă, „contabilitatea de gestiune nu poate, în nici un caz, să fie o contabilitate încremenită într-un scenariu unic și, cu atât mai mult, ea nu poate fi normativă”.

Responsabilitatea organizării și conducerii contabilității de gestiune revine – în conformitate cu art. 10, alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991 republicată – administratorului sau altei persoane care are obligația gestionării unității respective.

Având în vedere cele menționate, două întrebări se nasc acum. Ce se înțelege prin normarea și normalizarea contabilității de gestiune? și Cine este responsabil cu realizarea lor?

Pornind de la definițiile prezentate mai sus, date conceptelor de normare și normalizare, definim *activitatea de normare a contabilității de gestiune la nivelul întreprinderii* ca fiind un proces de elaborare și aplicare de norme, reguli și proceduri specifice cu privire la organizarea și conducerea contabilității de gestiune, iar prin armonizarea metodologiei interne a acestui subsistem contabil (stabilirea unui limbaj terminologic și metodologic unic la nivelul tuturor subdiviziunilor organizatorice ale unei întreprinderi) se realizează *normalizarea contabilității de gestiune* la nivelul respectivei entități.

Responsabil cu derularea procesului de normare și normalizare a contabilității de gestiune la nivelul întreprinderii este *contabilul de gestiune*, în calitate de normator și normalizator. Acesta este o persoană care este implicată în desfășurarea lucrărilor specifice contabilității de gestiune, dar mai ales în proiectarea, realizarea și perfecționarea întregului edificiu arhitectonic al contabilității de gestiune. Procesul de normalizare, fiind unul creator de reguli și norme aplicabile, este unul care se va desfășura dar, mai ales, perfecționa în timp. Așadar, pe umerii contabilului de gestiune apasă sarcini și responsabilități care nu sunt deloc ușoare.

În viziunea noastră, *normarea și normalizarea contabilității de gestiune la nivelul întreprinderii are*, în principal, următoarele obiective:

- a) *elaborarea unui plan de conturi al contabilității de gestiune;*
- b) *elaborarea unui sistem de documente pentru a fi utilizat de contabilitatea de gestiune;*

⁹ Republicată în Monitorul Oficial al României nr. 48 din 14 ianuarie 2005.

- c) *adoptarea unei metode de calculație a costurilor, precum și a unor procedee specifice* utilizate pentru calculația costurilor.

Vorbim de o serie de instrumente de normalizare la nivelul întreprinderii a contabilității de gestiune, ce devin creații ale contabilului de gestiune. În continuare vom dezbate puțin modul în care pot fi îndeplinite obiectivele enumerate.

a) După cum, la nivel național, pilonul de bază al procesului de normalizare a contabilității este reprezentat de planul de conturi general, la fel și *la nivelul întreprinderii pilonul de bază al procesului de normalizare a contabilității de gestiune ar trebui să îl reprezinte planul de conturi.*

În prezent, pentru organizarea contabilității în practica românească se utilizează un plan de conturi general stabilit de Ministerul Finanțelor Publice, conținut de Reglementările contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, aprobate prin Ordinul M.F.P. nr. 1752/2005¹⁰, plan intrat în vigoare cu începere de la data de 1 ianuarie 2006. Creat pentru organizarea contabilității în dublu circuit – unul cel al contabilității financiare și altul cel al contabilității de gestiune –, sistem adoptat de țara noastră și pus în practică începând cu data de 1 ianuarie 1994, planul de conturi general este format din nouă clase de conturi. Opt clase din acestea asigură conducerea contabilității financiare, fiind obligatorii de utilizat. Conțin conturi structurate pe următoarele categorii: conturi bilanțiere, cuprinse în primele 5 clase, conturi de rezultate, cuprinse în clasele 6 și 7 și conturi speciale, cuprinse în clasa a 8-a. În schimb, pentru conducerea contabilității de gestiune Ministerul Finanțelor Publice a rezervat, în planul de conturi general, doar o singură clasă, a 9-a, intitulată „Conturi de gestiune”. Aceasta conține zece conturi sintetice de gradul I, structurate pe trei grupe de conturi. Însă, utilizarea acestor conturi nu este obligatorie, folosirea lor fiind opțională.¹¹ Conturile din această clasă funcționează într-un circuit separat de cel al contabilității financiare; caracterul autonom este reflectat prin corespondențele contabile ce au loc doar între ele, fiind independente de celelalte clase din planul de conturi general.

Ținerea contabilității de gestiune se poate realiza prin utilizarea unui anumit sistem de conturi, dar se poate înfăptui și fără a recurge la utilizarea unui plan de conturi, prin întocmirea de situații tabelare. În acest caz se apelează la utilizarea de sisteme paracontabile, care pot îmbrăca forma unor tablouri de colectare a cheltuielilor în funcție de destinația lor și de repartizare și decontare a costurilor asupra producției obținute.

Precizările privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune, aprobate prin Ordinul M.F.P. nr. 1826/2003 menționează trei modalități distincte de organizare a contabilității de gestiune, respectiv: fie utilizând conturi specifice, 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. Prima modalitate reflectă o funcționare a contabilității de gestiune într-un sistem autonom, separat de cel al contabilității financiare. Sistemul contabilității de gestiune neintegrat cu cel al contabilității financiare determină utilizarea a două seturi de conturi distincte. În privința conturilor specifice contabilității de gestiune, menționate a se utiliza, nu știm care sunt acestea, respectiv cele din clasa 9 sau altele care pot fi create în fiecare întreprindere. Cea de-a doua modalitate reflectă, în opinia noastră, o înțelegere greșită a modului de organizare a contabilității de gestiune, aceasta fiind văzută ca o extindere (prelungire) a contabilității sintetice, aflată sub acoperișul contabilității financiare.

Considerăm că pentru atingerea obiectivelor sale, *contabilitatea de gestiune are nevoie de un plan de conturi propriu.* În timp ce pentru organizarea și conducerea contabilității financiare, Ministerul Finanțelor Publice obligă unitățile patrimoniale la utilizarea unui plan de conturi emis de acesta, în cazul contabilității de gestiune, unitățile pot elabora planuri de conturi și norme de utilizare adaptate activității desfășurate. Crearea conturilor trebuie efectuată în funcție de necesitățile fiecărei întreprinderi. Se poate recurge la *adoptarea și folosirea clasei 9* sau aceasta

¹⁰ Publicat în Monitorul Oficial al României nr. 1080 bis/2005.

¹¹ Potrivit punctului 273, alin. (3) din *Reglementările contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene*, aprobate prin Ordinul M.F.P. nr. 1752/2005.

poate reprezenta doar un punct de plecare pentru *construirea unui plan de conturi* destinat contabilității de gestiune.

Contabilul de gestiune trebuie să elaboreze acest plan de conturi, norme metodologice de utilizare (conținut și funcția fiecărui cont), schema corespondențelor contabile și chiar o monografie privind înregistrarea în contabilitatea de gestiune a principalelor operațiuni. Planul de conturi trebuie să răspundă necesităților de aplicare a metodei de calculație aleasă în vederea implementării pentru utilizarea viitoare, incluzând aici și procedeele și tehnicile folosite în calculația costurilor, și totodată să fie suficient de detaliat pentru a permite înregistrarea ordonată a tuturor operațiilor specifice.

Potrivit Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune, aprobate prin Ordinul M.F.P. nr. 1826/2003, folosirea conturilor contabile, precum și simbolizarea acestora trebuie să se efectueze astfel încât sistemul de stocare și de accesare a informațiilor obținute să fie flexibil și să permită o gamă largă de opțiuni. De asemenea, lista conturilor de gestiune se va adapta, de către fiecare unitate, în funcție de scopurile urmărite, respectiv: evidențierea fluxului stocurilor, determinarea costurilor aferente stocurilor, determinarea veniturilor și a rezultatelor în funcție de activitatea care le generează, efectuarea de previziuni etc.

b) Pentru atingerea obiectivelor sale, la nivelul fiecărei întreprinderi, *contabilitatea de gestiune trebuie să utilizeze și de un ansamblu de documente*. Spre deosebire de contabilitatea financiară, care utilizează un sistem de documente, ale căror format și mod de completare, circulație și păstrare sunt comune la nivel național pentru toate persoanele juridice, regim strict, conținut de reglementări legale și care trebuie respectat, în cazul contabilității de gestiune, nu mai putem vorbi de un regim impus, similar celui specific contabilității financiare, care să constrângă întreprinderea la utilizarea unor documente statuate prin reglementări contabile naționale, ci de o libertate deplină oferită în această privință.

În aceste condiții, pentru reflectarea în contabilitate a cheltuielilor și realizarea calculației costurilor, fiecare întreprindere trebuie să-și organizeze *un sistem propriu de documente*, care să asigure atât colectarea cheltuielilor efectuate, în funcție de posibilitățile de identificare, pe obiecte de calculație sau pe locuri de cheltuieli, cât și determinarea costului efectiv al producției obținute. Alături de documente destinate consemnării cheltuielilor și calculației costurilor, este nevoie și de alte documente, care să asigure îndeplinirea, pe lângă funcția de determinare a costurilor, și a celorlalte funcții ale contabilității de gestiune, precum și realizarea obiectivelor sale. Împreună, aceste formulare formează *sistemul de documente al contabilității de gestiune*. Se poate discuta despre un întreg evantai de documente, ce pot avea denumiri diferite și conținuturi variate. Enumerăm, doar cu titlu informativ, câteva formulare, care pot face obiectul informațiilor vehiculate de contabilitatea de gestiune: fișe de antecalculații și postcalculații, centralizatoare de cheltuieli, situații ale abaterilor pe purtători și pe sectoare, rapoarte de analiză a acestora, bugete, situații de calcul a 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 etc.

Elaborarea unui întreg sistem de documente, care să servească contabilității de gestiune, presupune stabilirea unui anumit număr de formulare, ce vor îmbrăca denumiri specifice, cu un scop stabilit încă din momentul conceperii, al formatului lor, modului de completare și persoanele responsabile cu completarea lor, numărului de exemplare, circulației și destinațiile finale pentru păstrare și arhivare. Primordial este ca acest sistem să satisfacă, prin informațiile colectate și ventilate, cerințele conducerii întreprinderii impuse de realizarea unui management performant.

Existând o libertate de alegere în ceea ce privește sistemul de documente al contabilității de gestiune, formularele acestui subsistem contabil trebuie elaborate pentru fiecare unitate în parte, în funcție de specificul activității desfășurate, de particularitățile proprii, dar mai ales de necesitățile

informaționale ale managerilor, care se impun a fi satisfăcute.¹²

c) *Pentru realizarea calculației costurilor, fiecare întreprindere are posibilitatea de a alege o anumită metodă.* Potrivit reglementărilor contabile românești¹³ calculația costurilor poate fi efectuată după una dintre următoarele metode¹⁴: metoda costului standard, metoda pe comenzi, metoda pe faze, metoda globală, metoda direct costing, sau orice altă metodă adoptată de persoana juridică respectivă în funcție de modul de organizare a producției, specificul activității, particularitățile procesului tehnologic și de necesității proprii. Pe lângă cele enumerate, în literatura de specialitate regăsim și alte metode de calculație a costurilor, și anume: metoda tarif-oră-mașină (THM), metoda Georges Perrin (GP), metoda PERT-cost, metoda ABC, metoda Target Costing sau costului-tintă etc. Adoptarea unei metode de calculație a costurilor vizează îndeplinirea de către aceasta a obiectivelor urmărite.

Aplicarea unei anumite metode de calculație a costurilor la nivelul întreprinderii implică apelarea și la anumite procedee, absolut necesare rezolvării aspectelor specifice acelei metode, procedee folosite de calculație care îmbracă diferite forme.

Organizarea contabilității de gestiune și a calculației costurilor într-o întreprindere reclamă, totodată, și luarea în considerare a două categorii de elemente. Ne referim la factorii care influențează modul de organizare și la principiile contabilității de gestiune și calculației costurilor.

În cadrul oricărei întreprinderi, organizarea contabilității de gestiune și a calculației costurilor, pentru a răspunde cerințelor informaționale ale managerilor și subalternilor lor, impune studierea anterioară a tuturor factorilor care exercită influențe (ce se condiționează, se întrepătrund sau, dimpotrivă, acționează în contradictoriu), a implicațiilor acestora, iar apoi, ținând seama de acestea să se procedeze la alegerea celei mai adecvate forme de organizare a contabilității de gestiune și a calculației costurilor. Indiferent de întreprindere, modul de organizare a lucrărilor de contabilitate de gestiune și calculație a costurilor depinde, fără nici un dubiu, de mai mulți *factori*, și anume: mărimea întreprinderii, structura organizatorică (funcțională și de producție), tipul de producție și modul de organizare a acesteia, tehnologia și gradul de automatizare a producției.

La baza organizării contabilității de gestiune și a calculației costurilor fiecărei întreprinderi stau o serie de *principii*. Regăsite până nu demult doar în literatura de specialitate, aceste principii fac acum și obiectul unei prevederi legale, în rândurile căreia le regăsim enumerate și descrise. Ne referim aici la Anexa la Ordinul M.F.P. nr. 1826/2003. Potrivit punctului 2.1. intitulat „Principiile calculației costurilor”, din cadrul anexei menționate, în vederea asigurării unui conținut real și exact al structurii costurilor, trebuie avute în vedere următoarele principii: principiul separării cheltuielilor care privesc obținerea bunurilor, lucrărilor, serviciilor de cheltuielile care nu sunt legate de achiziția, producția sau prelucrarea etc. acestora; principiul delimitării cheltuielilor în timp; principiul delimitării cheltuielilor în spațiu; principiul delimitării cheltuielilor productive de cele cu caracter neproductiv; și delimitarea cheltuielilor privind producția finită de cheltuielile aferente producției în curs de execuție.

Concluzionând, *ținerea unei contabilități de gestiune la nivelul întreprinderii presupune recurgera la un plan de conturi, documente, metode, reguli, procedee și mijloace adecvate acestui subsistem contabil, care sunt obligatoriu de respectat și utilizat/aplicat după elaborarea sau adoptarea lor.* Aceasta se realizează printr-un *proces de normare și normalizare internă*, iar în pole-position-ul de la startul acestei curse și conducător de pluton pe parcursul derulării lui trebuie să se afle *contabilul de gestiune*.

Profesorii Niculae Feleagă și Ion Ionașcu ne vorbesc în „Tratatul de contabilitate” despre faptul că organizarea contabilă se poate concretiza într-un manual. În viziunea acestor autori,

¹² Pentru mai multe detalii, a se vedea, în acest sens, articolul *Documente utilizate de contabilitatea de gestiune*, autor Sorin-Ciprian Teiușan, publicat în revista Tribuna Economică, nr. 14/2006, pag. 42-45.

¹³ *Precizări privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune*, punctul 2.3.

¹⁴ Metodele de calculație a costurilor le regăsim prezentate teoretic și sub aspect practic în multe lucrări de specialitate ale autorilor români, dar și străini, care le-au studiat.

manualul de organizare a contabilității trebuie să conțină informații referitoare la: organizarea generală și contabilă a întreprinderii; planul de conturi, cu descrierea conținutului conturilor, inclusiv a existenței unui ghid al înregistrărilor contabile; procedeele de colectare, prelucrare, control, clasare și arhivare a informațiilor; documentele contabile (registrele obligatorii și alte documente); lucrările de închidere a exercițiului financiar și de organizare a lucrărilor de elaborare și prezentare a situațiilor financiare. Suntem de părere că, acest manual de organizare a contabilității la nivelul întreprinderii trebuie să cuprindă (pe lângă o serie de informații generale), în virtutea arhitecturii dualiste a sistemului contabil românesc, două mai părți: una destinată contabilității financiare și alta destinată contabilității de gestiune. De realizarea celei de-a doua părți, care va îmbrăca forma unui *ghid de organizare și conducere a contabilității de gestiune* la nivelul întreprinderii, ce trebuie să conțină modul de realizare în practică a obiectivelor de normalizare a contabilității de gestiune, trebuie să se îngrijească un artizan, contabilul de gestiune.

BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ:

1. Călin Oprea - coordonator, *Contabilitatea de gestiune*, Editor Tribuna economică, București, 2002;
2. Feleagă Niculae, *Controverse contabile*, Editura Economică, București, 1996;
3. Feleagă Niculae, *Sisteme contabile comparate*, vol. I, Editura Economică, București, 1999;
4. Feleagă Niculae, Ionașcu Ion, *Tratat de contabilitate financiară*, vol. I și vol. II, Editura Economică, București, 1998;
5. Colectiv de autori ai Catedrei de Economie și Politici Economice de la Academia de Studii Economice din București, *Dicționar de economie*, Editura Economică, București, 1999;
6. *Legea contabilității nr. 82/1991, republicată* (cu toate modificările și completările ulterioare) în Monitorul Oficial al României nr. 48/2005;
7. *Precizări privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune*, aprobate prin Ordinul M.F.P. nr. 1826/2003, publicate în Monitorul Oficial al României nr. 23/2004.