

## FACTORII CE AU CONDIȚIONAT DEZVOLTAREA CONTABILITĂȚII MANAGERIALE

*T. Țurcanu, drd*

*Universitatea Tehnică a Moldovei*

### INTRODUCERE

Costurile dintotdeauna a fost unul din domeniile de gestiune a întreprinderii. În diferite perioade, funcție de evoluția societății și economiilor, gestiunea costurilor a fost percepută diferit, inițial doar ca evidența a acestora, iar ca rezultat a influenței mai multor factori, managerii apelează la costuri pentru a lua decizii referitor la activitatea întreprinderii. În rezultatul evoluțiilor date în contabilitate s-a conturat contabilitatea financiară și de gestiune sau managerială. Contabilitatea managerială a apărut recent, grație mai multor factori. Studiile literaturii de specialitate, precum și a articolelor în domeniu, ne permit să afirmăm că contabilitatea de gestiune are un rol major în luarea deciziilor referitor la costuri în întreprinderile din întreaga lume. Întrebarea care se pune în acest context este de ce anume contabilitatea de gestiune este cea care ne poate oferi informații necesare pentru luarea deciziilor, și care sunt factorii care au dus la delimitarea acesteia de contabilitatea tradițională.

### FACTORII GENEZEI CONTABILITĂȚII DE GESTIUNE

Pentru a nu confunda noțiunile de contabilitatea financiară și managerială, trebuie din start de menționat faptul că contabilitatea financiară are ca sarcină de bază evidența conform cerințelor a fluxurilor financiare din cadrul întreprinderii, pe când contabilitatea de gestiune trebuie să ofere răspunsuri referitor la formarea și distribuirea fluxurilor financiare, ce le permite managerilor să ia decizii referitor la activitatea întreprinderii. După cum menționează mai mulți autori, precum Robin Cooper, Robert Kaplan [3], Colin Drury [4,5], Don R. Hansen, Maryanne M. Mowen [6], contabilitatea de gestiune a apărut și s-a dezvoltat ca rezultat a mai multor factori ce vin din mediul extern.

#### *Concurența la nivel mondial*

Perfecționarea sistemelor de transport și de comunicare au avut ca urmare ieșirea pe piețe mondiale a mai multor firme de producere și servicii. Acum câteva decenii, firmele nu știau, și

nici nu le păsa ce produc firmele similare din Japonia, Franța, Germania sau Singapore. Aceste firme nu le erau concurenți, din moment ce piețele lor erau separate geografic. La moment, atât firmele mici precum și cele mari sunt influențate de oportunitățile oferite de concurența la nivel mondial. Stillwater Designs, o mică firmă care proiectează și comercializează difuzoare Kicker, are piețe de distribuție importante în Europa. Producerea difuzoarelor Kicker este în mare parte externalizată la producători asiatici. Pe de altă parte, Procter & Gamble, Coca - Cola Company și Mars Inc, au piețe de desfacere considerabile în China. Automobile, fabricate în Japonia, pot ajunge în două săptămâni în Statele Unite. Bancheri și consultanții în management pot comunica cu birourile aflate în străinătate instantaneu. Perfecționarea transportului și a comunicării împreună cu produsele de calitate superioară la costuri mai mici, au mărit miza pentru toate firmele. În condițiile unui mediu competitiv nou, crește cererea nu doar față de informațiile referitoare la costuri, dar, în special, față de informații cât mai exacte referitoare la costuri. Informația despre costuri au un rol vital în reducerea costurilor, îmbunătățirea productivității, și evaluarea profitabilității sortimentului de produse.

#### *Creșterea sectorului de servicii*

În ultimul timp importanța industriilor tradiționale a scăzut, pe când importanța sectorul de servicii a crescut. Ca confirmare poate servi ponderea sectorului de servicii în SUA, căruia îi revine aproximativ trei sferturi din economia Statelor Unite și din forța de muncă ocupată. Multe servicii, cum ar fi evidență contabilă, transport sau medicale sunt externalizate. Experții prezic că acest sector va continua să se extindă ca mărime și ca importanță, datorită creșterii volumului de servicii. Reducerea reglementărilor mai multor servicii, cum ar fi în domeniile transport Avia, telecomunicații, utilități, a dus la intensificarea concurenței în industria de servicii. Multe organizații ce oferă servicii se luptă pentru a supraviețui. Creșterea concurenței a impus managerii din aceste industrii să conștientizeze necesitatea unor informații cât mai corecte referitor la costuri, pentru planificare, control, îmbunătățire continuă și pentru luarea

deciziilor. Astfel, schimbările din sectorul de servicii măresc cererea în informații inovatoare și relevante pentru managementul costurilor

#### *Progresele în tehnologia informației*

Câteva progrese semnificative se referă la tehnologia informației. Unul este legat de aplicații integrate de calculator. În producerea automatizată, computerele sunt folosite pentru monitorizarea și controlul operațiunilor. Utilizarea computerului permite colectarea unei cantități considerabile de informații utile chiar în momentul realizării procesului. În prezent, este posibilă urmărirea continuă a produsului și primirea în timp real a informației, referitor la unități produse, materiale folosite, rebutul generat și costul produsului. În rezultat se formează un sistem informațional operațional care integrează producerea, piața și evidența contabilă.

Software de planificare a resurselor întreprinderii, are ca obiectiv crearea unui sistem integrat, un sistem care poate rula toate operațiunile unei companii și să ofere acces în timp real la datele provenite din diferite zone funcționale ale companii. Accesul la date în timp real permite managerilor să îmbunătățească continuu eficiența subdiviziunilor organizaționale și a proceselor. Pentru a sprijini îmbunătățirea continuă, informațiile trebuie să fie obținute în timp util, să fie exacte și suficient de detaliate.

Automatizare și integrarea duc la majorarea cantității (și a detaliilor), precum și la sporirea operativității obținerii informațiilor. Pentru ca managerii să exploateze pe deplin valoarea sistemelor informaționale tot mai complexe, ei trebuie să aibă acces la datele din sistem, trebuie să fie capabili să extragă și să analizeze rapid și eficient datele furnizate de sistemul informațional. Acest lucru, la rândul său, necesită ca instrumentele de analiză aplicate să fie corespunzătoare.

Cel de-al doilea progres se referă la instrumentele necesare: disponibilitatea computerelor personale (PC), a programelor analitice on-line (OLAP) și a sistemelor de suport decizional (DSS). PC-ul stabilește legătura cu sistemul de informații al companiei, iar OLAP și DSS permit managerilor să utilizeze aceste informații. PC-uri și softwarele sunt disponibile managerilor în toate tipurile de organizații. Deseori, un PC este un terminal de rețea, conectat la baza de date a unei organizații, care permite managerilor de a accesa informațiile mai rapid, de a face propriile analize, și să pregătească propriile rapoarte. Acum sunt disponibile capacități de sporire a preciziei de calcul al costurilor. Datorită progreselor în domeniul tehnologiei informației, contabilității de cost

au flexibilitatea de a răspunde nevoii de gestionare a costurilor prin metode mai avansate, cum ar fi, de exemplu, Activity-based costing (ABC).

Software ABC este clasificat ca software analitic on-line. Aplicații analitice on-line funcționează independent de operațiunile de bază ale unei organizații, dar în același timp, sunt dependente de datele ce sunt rezidente într-un sistem ERP. Software-ul ABC interacționează cu software-ul DSS și alte software analitice online pentru a facilita aplicarea acestuia în estimarea costurilor, în stabilirea prețurilor de produs, în planificare și bugetare. Aceste capacități le permit contabililor să genereze rapoarte individualizate în funcție de necesități. Multe firme au constatat că capacitatea sporită de reacție a sistemului de management al costurilor le-a permis să realizeze economii semnificative de costuri și din reducerea numărului de rapoarte financiare interne generate lunar.

Al treilea avantaj major este apariția comerțului electronic. Comerțul electronic (E-Commerce) este orice formă de afaceri, care este efectuată cu ajutorul tehnologiei informației și a comunicațiilor, de exemplu tranzacționare prin Internet, schimb electronic de date și barcoding. Tranzacționarea pe Internet permite cumpărătorilor și vânzătorii să efectueze operațiuni din diverse locații și în diverse circumstanțe. Tranzacționare pe Internet permite unei companii să activeze ca o organizație virtuală, ceea ce reduce din cheltuieli. Schimbul electronic de date (EDI) implică schimbul de date între computere, folosind liniile telefonice și este utilizat pe scară largă pentru achiziționare și distribuție. Distribuția informației între partenerii comerciali reduce costurile și îmbunătățește relațiile cu clienții, conducând astfel la o poziție competitivă puternică. EDI este o parte integrantă a managementului lanțului de valoare. Managementul lanțului valoric presupune gestionarea produselor și serviciilor de la achiziționarea de materii prime, prin prelucrare, depozitare, distribuție, comerț cu ridicata până la comerțul cu amănuntul. Apariția EDI și a managementul lanțului valoric a crescut importanța costurilor activităților lanțului valoric și determinarea cât costă fiecare furnizori și client.

#### *Progrese în mediul de producție*

Așa abordări a managementului de producție, precum teoria constrângerii și Just in Time le-a permis firmelor să sporească calitatea, să reducă din stocuri, să reducă din deșeuri și să reducă costurile. Același impact l-a avut și automatizarea proceselor. Impactul tehnologiilor și a practicelor de producere îmbunătățite asupra costurilor este semnificativ. Sistemele de determinare a costurilor de produs, sistemele de control, alocările, managementul

materialelor, structura costului, bugetarea, costurile variabile și multe practici contabile au fost afectate.

#### *Orientarea spre client*

Firmele sunt concentrate pe livrarea de valoare pentru client, cu obiectivul de a-și forma un avantaj competitiv. Contabilii și managerii prin lanț valoric a unei firme înțeleg un set de activități necesare pentru a proiecta, dezvolta, produce, prospecta piața și a livra produse și servicii clienților. Prin urmare, întrebarea-cheie referitor la orice proces sau activitate este dacă aceasta este importantă pentru client. Sistemul de management al costurilor trebuie să urmărească informațiile referitoare la o varietate largă de activități importante pentru clienții (de exemplu, calitatea produsului, dezvoltarea de noi produse, indicatori de performanță a livrării ș.a.) Mai recent, clienții consideră livrarea produsului sau serviciului ca parte a produsului. Companiile trebuie să concureze nu numai în termeni tehnologici și de producție, dar, de asemenea, și în termeni de viteză de livrare și de răspuns la solicitări. Firme, cum ar fi FederalExpress au exploatat această dorință prin identificarea și dezvoltarea unei piețe în SUA, pe care Poșta SUA nu a putut să o deservească.

Companiile au și clienți interni, de asemenea. Există funcții ale companiei care deservește funcțiile liniare. Departamentul de contabilitate generează rapoarte pe costuri pentru managerii din producere. Departamentele de contabilitate, care sunt "orientate pe client" evaluează valoarea rapoartelor pentru a fi siguri că ei generează informații necesare într-un timp util și interpretabile. Rapoartele care nu corespund cerințelor nu se generează.

#### *Dezvoltare de produse noi*

O mare parte din costurile de producție sunt generate la etapa de dezvoltare și proiectare de noi produse. Efectele deciziilor referitor la dezvoltarea de produse asupra altor componente ale lanțului de valori al firmei sunt cunoscute deja. Această cunoaștere a generat o cerere pentru proceduri mai sofisticate de management al costurilor legate de dezvoltarea de noi produse – precum cum ar fi target costing și gestionarea pe activități (ABM). Target Costing încurajează managerii de a repartiza costul total al produsului nou creat pe durata ciclului de viață al produsului și în același timp să ofere stimulente de a modifica produsul pentru a reduce costurile. Gestionarea pe activități identifică activitățile la fiecare etapă a procesului de dezvoltare și evaluează costurile lor. Gestionarea pe activități este complementară target costingului, deoarece permite managerilor să identifice activitățile care nu adaugă valoare, care apoi fiind

eliminate, reduc costul total pe tot parcursul ciclului de viață al produsului.

#### *Total Quality Management*

Îmbunătățirea continuă și eliminarea pierderilor sunt cele două principii de bază ce stau la baza atingerii excelenței în fabricație. Excelență de fabricație este cheia de supraviețuire în mediul competitiv mondial. A produce produse și servicii care funcționează în corespundere cu specificațiile declarate și cu puține pierderi sunt obiectivele de bază ale firmelor de clasă mondială. Filosofia managementului calității totale, conform căreia managerii trebuie să depună eforturi pentru a crea un mediu care va permite organizațiilor să producă fără defecte a înlocuit principiul de calitate acceptabilă din trecut. Experiențele la nivel mondial arată că îmbunătățirea calității produselor sau serviciilor duce la majorarea beneficiilor întreprinderii. Managementul costurilor trebuie să susțină acest obiectiv prin furnizarea de informații cruciale cu privire la activități legate de calitate și costurile calității. Managerii trebuie să știe care din activitățile legate de calitate aduc valoare adăugată și care nu. De asemenea, ei trebuie să știe care sunt costurile calității și modul în care acestea se schimbă în timp.

#### *Timpul ca element competitiv*

Timpul este un element crucial în toate fazele lanțului valoric. Firmele pot reduce perioada de timp în care produsul ajunge pe piață prin reproiectarea produselor și proceselor, prin eliminarea pierderilor, precum și prin eliminarea activităților non-valoare. Firmele pot reduce timpul consumat la livrare de produse sau servicii, prin eliminarea rebuturilor, și a manipulărilor inutile de materiale și sub-ansamblelor.

Reducerea activităților de non-valoare adăugată merg mână în mână cu creșterea calității. Cu îmbunătățirea calității, scade necesitatea de rebutare, și timpul de producere a unui bun scade. Obiectivul general este de a crește fidelitatea clientului.

Timpul și ciclul de viață al produsului sunt legate. Rata de inovare tehnologică a crescut pentru multe industrii, pe când durata de viață a unui anumit produs poate fi destul de scurt. Managerii trebuie să fie în măsură să răspundă rapid și decisiv la schimbarea condițiilor de piață. Pentru a le permite realizarea acestui obiectiv informațiile trebuie să fie disponibile. Hewlett-Packard a constatat că este mai bine să depășești cu 50 la sută bugetul de elaborare a unui nou produs, decât să întârzi cu șase luni punerea lui pe piață. Această corelație între cost și timp este o parte a sistemului de management al costurilor.

### Eficiență

Calitatea și timpul sunt importante, însă îmbunătățirea acestora fără îmbunătățiri corespunzătoare ale performanței financiare poate fi inutilă, dacă nu chiar fatală. Îmbunătățirea eficienței este, de asemenea, o preocupare vitală. Evaluarea financiară și nefinanciară a eficienței este necesară. Costul este un indicator critic de eficiență. Tendințele în evoluțiile în timp a costurilor și a productivității pot furniza date importante referitor la eficacitatea deciziilor de îmbunătățire continuă. Pentru ca acești indicatori de eficiență să fie de valoare, costurile trebuie definite în mod corespunzător, măsurate și alocate cu acuratețe.

Cele necesare producerii, intrările, trebuie să fie corelate cu ceea ce se va produce, ieșirile, precum trebuie calculate și efectele globale financiare în rezultatul modificării productivității. Calculul costurilor în bază de activități și estimarea raportului productivitate-profit sunt ca răspuns la aceste solicitări. Calculul costurilor în bază de activități este o abordare relativ nouă a contabilității costurilor care permit alocarea mai cu acuratețe și mai corectă a costurilor. Prin analiza activităților și procesele care stau la bază, eliminând cele care nu aduc valoare, și prin consolidarea celor care adaugă valoare, creșteri semnificative a eficienței pot fi realizate.

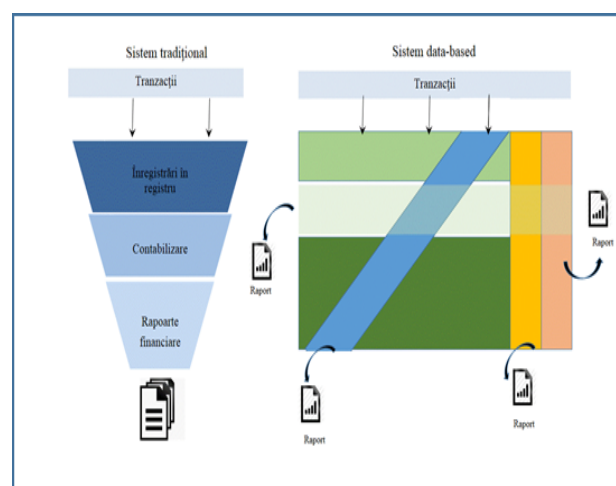
### Tratarea de sistem.

Sistemul contabil poate fi privită ca o activitate de înregistrare a tranzacțiilor. Firma poate dezvolta un sistem mai puțin sau mai mult sofisticat funcție de procesele pe care le descrie. Sistemul financiar al unei micro-afaceri poate fi destul de simplu. Acesta poate consta dintr-un carnet de cecuri și un portofel. Portofelul va fi utilizat când este nevoie de bani lichizi, evaluând dacă achiziția este posibilă. În mod similar, din timp în timp, este verificat carnetul de cecuri, ca să fie echilibrat, se verifică dacă punctul de vedere al băncii este similar cu punctul de vedere al titularului carnetului de cecuri. În această situație probabil nu sunt multe documente și nu este nevoie de un jurnal și un plan de conturi. Un individ este responsabil pentru achiziții și plăți. Dacă entitatea crește, să zicem la o mica afacere cu mai mulți angajați, sistemul simplu nu mai funcționează. O persoană nu poate urmări toate detaliile, mai multe persoane ar putea fi responsabil pentru plăți și achiziții, precum și de vânzări. Vor fi necesare anumite tehnici standardizate de evidență.

Abordarea sistemică pentru o companie modernă se manifestă printr-o contabilitate bazată pe date. Într-un sistem tradițional, după cum se vede și în figura 1, sistemul contabil tradițional este ca o pâlnie. Tranzacțiile se realizează, iar documentele

justificative sunt acumulate. Aceste documente conțin o mulțime de date. De exemplu, un ordin de cumpărare poate arăta tipul, cantitatea și costul materialelor ce urmează a fi achiziționate, precum și data și persoana care a solicitat materialele. Această achiziție este apoi introdus în registru, dar se introduce doar data, numărul contului și suma ce va fi plătită. Cu alte cuvinte, sunt eliminate multe informații potențial utile.

După care, sumele din registru sunt agregate în registrul general, iar la această etapă și mai multă informații este pierdută. În cele din urmă, sumele din registru sunt prezentate în rapoarte financiare și încă mai multă informație este eliminată.



**Figura 1** Prezentarea comparativă între sistemul contabil tradițional și cel pe bază de date, adaptat după Don R. Hansen și Maryanne M. Mowen [6]

Sistemul de contabilitate – baza de date păstrează informații. După cum se vede și din figura 1 toate informațiile pertinente pentru o tranzacție sunt introduse într-o bază de date. Diferiți utilizatori de informații pot extrage informațiile de care au nevoie din aceasta și pot crea rapoarte contabile personalizate. Informația nu este pierdută; este încă disponibilă pentru alți utilizatori cu nevoi diferite. În cazul în care un agent de vânzări, scrie un ordin, în care sunt incluse date cu privire la numele și adresa clientului, produsul comandat, cantitatea, prețul și data livrării, acestea sunt introduse în baza de date. Managerul de marketing poate utiliza informațiile cu privire la prețul și cantitatea comandată pentru a determina comisionul din vânzări. Managerul de producție ar putea avea nevoie de informații cu privire la tipul de produs, cantitate, și data de livrare pentru a programa producția.

Forța motrice din spatele acestei schimbări de la un sistem extern de raportare la un sistem contabil bază de date este disponibilitatea tehnologiei.

Calculatoarele personale și rețeaua proprie fac ca sistemul de evidență contabilă să fie disponibil la un număr mare de utilizatori din cadrul companiei.

Elaborarea și adoptarea de programe ERP cum ar fi, SAP, Oracle, PeopleSoft și JD Edwards au dus la faptul că conceptul unei baze de date integrate să treacă din domeniul teoriei în practică. Acest lucru a forțat o schimbare în perspectivă. Un sistem de tip ERP integrează mai multe sisteme informatice într-un sistem la nivel de întreprindere. Acestea influențează direct asupra sistemelor de cost, cum ar fi calcularea costurilor pe activități (ABM). Un sistem ERP oferă acces la informații istorice, atât financiare precum și nefinanciare, cu privire la mai multe unități organizaționale și procese. Acest lucru facilitează adoptarea și punerea în aplicare a unui sistem ABM.

Factorii sus-menționați, au dus la creșterea interesului pentru contabilitatea de gestiune, delimitând-o de cea financiară, atribuindu-i funcția de furnizare a informațiilor necesare pentru luarea deciziilor manageriale referitor la costuri, produse, eficiență. Apariția contabilității manageriale a fost ca o urmare logică a creșterii complexității afacerilor, a lărgirii ariei de afaceri, a mediului de afaceri tot mai dinamic, precum și a reducerii perioadei de timp necesare luării deciziilor.

## CONCLUZIE

Studiul a arătat că factorii de mediu au dus la delimitarea contabilității de gestiune de contabilitatea tradițională. Sistemul de contabilitate al întreprinderii include la moment contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune. Exemplele prezentate ne confirmă faptul că contabilitatea de gestiune oferă informații necesare pentru luarea unor decizii mai argumentate și mai rapide.

Termenul de contabilitate de gestiune se regăsește și în R. Moldova. Conform Concepției Reformei Contabilității [1], din 1997, contabilitatea de gestiune reprezintă un sistem de colectare și prelucrare a datelor aferente cheltuielilor de producție, costului producției (lucrărilor, serviciilor) și rentabilității întreprinderii. Aceste date sînt utilizate numai pentru necesitățile interne ale întreprinderii în scopul luării unor decizii concrete ce țin de gestiune. Contabilitatea de gestiune nu se reglementează în mod centralizat, ci se organizează în temeiul metodelor și procedeele elaborate de întreprindere în vederea obținerii unei informații necesare pentru conducere. Ambele tipuri de contabilitate, financiară și de gestiune, se organizează în baza documentației primare unice.

Datele contabilității de gestiune nu pot fi date publicității, deoarece constituie secret comercial. O privire de ansamblu a literaturii și a studiilor efectuate în R. Moldova, precum și observațiile proprii ne permit să afirmăm ca la moment contabilitatea managerială se află în etapa incipientă de dezvoltare. Chiar dacă unii autori afirmă că și anterior au existat elemente ale contabilității de gestiune [2], cum ar fi planurile tehnico-economice (bugetarea), separarea funcțiilor de evidență de cele de planificare în cadrul întreprinderilor (delimitarea funcțiilor de evidență de cele de luare a deciziilor pentru viitor), autogestiunea, calcularea costului în baza normativelor; contabilitatea de gestiune este privită ca o continuitate a contabilității financiare, și nu ca o activitate de sine stătătoare. Ca urmare, contabilitatea de gestiune este atribuită la științele contabile, însă în opinia noastră contabilitatea de gestiune are mai multe puncte comune cu științele de gestiune. Ipoteza dată va fi obiectul de studiu al unei alte cercetări.

## Bibliografie

1. *Hotărâre de Guvern nr. 1187 din 24.12.1997 „Concepția reformei contabilității”*
2. **Caraman S., Cușmăunsă R.** *Contabilitate managerială, 2007, FEP „Tipografia Centrală” - 225 p.*
3. **Cooper R., Kaplan R.** *The Design of Cost Management System, Consulting Editor, 1998. -536 p.*
4. **Hansen D., Mowen M.** *Cost Management: Accounting and Control, Cengage Learning, 2005 - 1040 p.*
5. **Drury C.** *Cost and Management Accounting, 7th edition, Cengage Learning EMEA, 2011 - 480 p.*
6. **Drury C.** *Management&Cost Accounting for Business Decision, 1st edition, Business Press, 2000 - 1187 p.*

**Recomandat spre publicare:08.12.2014.**