

MANAGEMENTUL COSTURILOR – INSTRUMENT STRATEGIC AL ÎNTRINDERII

L. Bugaian

Universitatea Tehnică a Moldovei

Astăzi tot mai des se expune părerea că sistemul de management al costurilor trebuie să considere explicit viziunile strategice ale business-ului. Incorporarea principiului strategic în managementul costurilor reprezintă o necesitate sigură a sistemului managerial contemporan. Această abordare formează premise pentru o nouă filozofie a costurilor. Nu este o simplă intenție de a diminua importanța abordării tradiționale ale managementului costurilor care a fost foarte utilă managerilor și eforturilor manageriale în luarea deciziilor până în prezent. Dar viziunea tradițională nu mai poate merge înainte dacă nu vor fi considerate schimbările în mediului de afaceri, care și impun schimbarea abordării, bazată pe noi concepte și noi tipuri de gândire.

Cercetările anterioare efectuate în acest domeniu de savanții autohtoni au pus accent pe metode tradiționale management al costurilor, ce nu poate atinge acele scopuri strategice necesare pentru a deveni competitiv într-un mediu concurențial. În lucrările economiștilor o atenție mică a fost acordată modalităților de aplicare a noilor abordări internaționale într-un mediu nou concurențial.

Făcând o privire în urmă putem menționa că trecerea de la evidența cheltuielilor la dirijarea costurilor a fost un prim progres în concept. Noua abordare a dus la distincta utilizare a informației despre costuri direct în activitatea zi de zi a managementului. Trecerea de la managementul costurilor la managementul strategic al costurilor este actuala etapă provocatoare de necesitate curentă, care apoi la rândul său va duce neapărat în viitor la următoarea necesitate de schimbare.

Interesul față de managementul strategic al costurilor vine de la sporirea promițătoare în ultimii ani față de strategie în general ca concept economic. Prin anii 70-80 mediul academic din SUA își dedicau marea parte de cercetare conceptului strategiei. Începând cu ultimii ani în țările cu performanțe excelente în teoria și practica managerială s-a petrecut schimbări în abordarea strategică, care este recunoscută ca o abordare prioritară în toate domeniile economice. Prima încercare de viziune strategică asupra managementului costurilor a fost făcută de savantul economist american Kaplan în anii '90.

În pofida multor publicații problematice rămân de fi atât bazele teoretice, cât și aspectul practic al problemei costurilor - elaborarea sistemelor manageriale informaționale corespunzătoare. Sunt actuale metodele de colectare, analiză și planificare a costurilor, a informației necesare pentru motivarea activității și a comportamentului pe piață pentru a câștiga situația și a face afacerea profitabilă.

Managementul costurilor tradițional este caracterizat ca un proces de evaluare al impactului financiar asupra mai multor variante decizionale manageriale.

Cu ce se diferă managementul strategic al costului? Este managementul costurilor într-un context lărgit, unde elementele strategice devin mai vizibile, explicite și formalizate. În acest caz informația despre costuri este utilizată pentru dezvoltarea strategiilor superioare cu scopul atingerii avantajului competitiv. Desigur sistemul de management al costurilor asistă și alte domenii (evaluarea stocurilor, luarea deciziilor de scurtă durată, etc.). Totuși, utilitatea informației despre costuri în planificarea strategică nu a fost observată la justa valoare atât în teorie, cât și în practică. Piața serviciilor de consultanță în acest domeniu este ocupată de primele firme internaționale de consultanță. Foarte puține publicații sunt dedicate acestor tehnici și instrumente specifice. Perceperea sofisticată a structurii costurilor de către companii necesită prea mult timp pentru căutarea avantajelor competitive fezabile.

Reieșind din aceste perspective, ideea principală a lucrării este că sistemul managerial al costurilor poate facilita dezvoltarea și implementarea strategiilor de afaceri ale întreprinderilor. Din acest punct de vedere managementul afacerii este un proces ciclic continuu, care presupune următoarele etape: formularea strategiei; comunicarea strategiei pentru toată compania; dezvoltarea și realizarea opțiunilor de implementare a strategiei; dezvoltarea și implementarea sistemului de monitorizare a nivelului performanțelor atinse în comparație cu cele planificate.

Informația despre costuri asistă toate aceste etape. La prima etapă informația despre costuri formează baza analizei financiare, care este unul din

aspectele procesului de evaluare a variantelor alternative strategice. Strategiile, care nu sunt financiar fezabile sau care nu aduc rezultate financiare adecvate, nu pot fi tratate ca strategii optime.

La etapa a doua, rapoartele despre costuri constituie unul din căile importante prin care strategia poate fi comunicată companiei. Informația raportată, este cea care trebuie să fie în atenția managerilor. Rapoartele reușite concentrează atenția asupra factorilor cruciali pentru succesul strategiei adoptate.

La etapa a treia trebuie dezvoltate opțiuni specifice întru suportul strategiei generale și apoi pentru realizarea acesteia. Analiza financiară, bazată pe informația despre costuri, este un element cheie pentru opțiunea cea mai eficientă prin care compania să-și atingă obiectivele strategice.

La etapa finală, a patra, monitorizarea performanțelor managerilor sau a unităților de afaceri depinde mult de informația despre costuri. Rolul costurilor standarde, bugetelor de cheltuieli și a profiturilor anuale planificate în asigurarea bazei pentru evaluarea performanțelor este acceptată unanim de toată lumea de afaceri. Aceste instrumente trebuie adoptate explicit la contextul strategic a companiilor în cazul când pot fi utilizate eficient.

Sistemul managerial de costuri al întreprinderii percepe trei funcții:

- Prima, pentru companii industriale, sistemul permite alocarea cheltuielilor de producție la produsele fabricate. În așa mod cheltuielile pot fi repartizate între costurile vânzărilor, produse în curs de execuție și stocuri. Această funcție este o funcție de raportare financiară.

- A doua funcție, sistemul de costuri permite de a avea un feedback economic pentru angajați și operatori despre eficiența proceselor și controlul cheltuielilor.

- A treia funcție, informația despre costuri este folosită pentru evaluarea costurilor pe activitate, produse, servicii și clienți.

Raportarea financiară este pusă în funcție de necesitățile externe ale companiei: investitori, creditori, autoritățile fiscale. Procedurile de procesare ale funcției de raportare financiară externă este dirijată de o mulțime de reguli și proceduri, elaborate de autoritățile fiscale, agenții guvernamentale și asociații contabile. Altele două funcții apar din necesitățile interne ale managerilor pentru luarea la timp a deciziilor strategice și de îmbunătățiri operaționale, ce aduc la creșterea profitabilității afacerii.

Pentru luarea deciziilor strategice managerii necesită informație corectă de genul următor:

- Elaborare de produse și servicii care ar satisface așteptările clienților, fabricarea și comercializarea lor la nivel profitabil;
- Decizii investiționale și mix-ul de produs;
- Alternative de aprovizionare cu materie primă;
- Negocierea prețurilor, caracteristicilor, calității, livrării și nivelului de servire a clienților;
- Alinierea eficienței și distribuției efective și a proceselor de servire a pieții ținte și a segmentului de clientelă.

Managerii de asemenea folosesc informația curentă pentru îmbunătățiri operaționale așa ca:

- Îmbunătățiri tehnice în calitate, eficiență și viteză;
- Susținerea învățaturii angajaților în procesul de îmbunătățire continuă.

Multe întreprinderi încearcă să acopere necesitățile de raportare financiară, calcularea strategică a costurilor și controlul operațional și îmbunătățirea funcțiunilor configurând un singur sistem de costuri. Într-un mediu de sortiment limitat de produse și o varietate de procese de operare excelentă un sistem simplu de costuri putea fi destul de suficient. Acest fapt nu mai este satisfăcător. În general o companie nu poate acoperi toate necesitățile financiare și de contabilitate managerială având doar un singur sistem de costuri.

Rolul informației de manageriale pentru business este de a facilita dezvoltarea și implementarea strategiilor de business. Această atenție explicită a contextului managementului strategic face o distincție dintre managementul strategic al costurilor și contabilitatea managerială.

Există o mulțime de factori care influențează procesul de management într-o companie. Cercetătorii au încercat să examineze acești factori, aplicând teoria probabilității ajungând la concluzia că procesul managerial depinde de diferiți factori externi și interni. Studiile cercetătorilor au identificat importanța factorilor care influențează designul sistemelor informaționale de management, unii din ei sunt mărimea, mediul înconjurător, tehnologia, interdependența și strategiile. Făcând o analiză specială se poate ajunge la concluzia, că managementul costurilor devine unul din cel mai semnificativ în contextul strategiei companiei. Strategiile diferă în diferite tipuri de companii și managementul costurilor trebuie să fie aliniat cererilor strategiilor specifice. Logica de aliniere a managementului costurilor la strategie este bazată pe următoarele momente:

1. Pentru executarea eficientă, diferite strategii cer diferite priorități de realizare, diferiți factori de succes și diferite abilități comportamente și perspective;
2. Sistemele de management al costurilor sunt sisteme de măsurare care influențează comportamentul acelor oameni a căror activități sunt măsurate.

Această analiză generală a importanței managementului strategic al costurilor permite de a concluziona următoarele momente importante:

1. Informația despre costuri nu este în fine o situație finală al sistemului de management al costurilor. Ea este doar o sursă de suport în atingerea performanțelor în afaceri. Nu pot fi practici bune sau rele de management al costurilor. Instrumentele și tehnicile, sistemul de management al costurilor trebuie evaluate doar în aspectul impactului lor asupra rezultatelor afacerii.
2. Sistemele și tehnicile specifice evaluării costurilor trebuie considerate prin prisma rolului pe care se tinde de al purta. Așa indicatorul de analiză a recuperării investiției poate avea o relevanță mică pentru evaluarea performanțelor manageriale la nivel mediu în situația când decizia de investiție este luată centralizat. În același moment acest indicator poate fi foarte important la evaluarea fezabilității diferitor opțiuni strategice. Pentru unele decizii informația despre costuri poate fi inutilă, iar pentru altele - foarte necesară. Cunoștințele practice ale sistemului managerial al costurilor implică cunoștința multitudinii de roluri pe care le joacă informația despre costuri.
3. Influența reciprocă dintre diferite elemente în cazul evaluării sistemului de management al costurilor este foarte importantă pentru scopuri de business. Întrebarea de bază constă în faptul dacă sistemul managerial al costurilor corelează adecvat cu strategia business-ului. De exemplu, sistemul de costuri țintă, urmat de o metodă precisă de alocare a costurilor, poate servi drept instrument excelent pentru evaluarea performanțelor întreprinderilor industriale ce urmează o strategie de costuri joase.

Totuși, utilizarea unui astfel de instrument managerial poate fi disfuncțional dacă întreprinderea urmărește o strategie de diferențiere a produselor prin intermediul inovațional.

Generalizând aceste trei momente vom concluziona prin următoarele întrebări:

- Servește sistemul de management al costurilor pentru evaluarea fezabilității obiectivului de business?
- Facilitează formularea strategiei?
- Permite evaluarea performanțelor manageriale?
- Vor crește șansele de atingere a obiectivelor în urma utilizării sistemului de management al costurilor?
- Obiectivele specifice, evaluate în baza sistemului de management al costurilor, sunt aliniate la obiectivele strategice generale ale business-ului?

Pentru ca sistemul de management al costurilor să fie util pentru realizarea sarcinilor specifice, pentru diferite afaceri și timp corespunzător, sunt necesare răspunsuri afirmative la toate aceste întrebări. Sistemul de management al costurilor trebuie să servească ca instrument pentru managementul strategic. Deci, managementul strategic al costurilor poate fi determinat ca un ansamblu bine intercalat și anume: „managementul strategic al costurilor este utilizarea managerială a informației despre costuri direcționată explicit spre toate etapele managementului strategic”.

Bibliografie

1. **Kaplan Robert S., Atkinson Anthony A.** *Advanced Management Accounting, 3rd edition.* Prentice Hall, New Jersey, 1998.
2. **Maurice L. Hirsch.** *Advanced management Accounting, 2nd edition, Southern Illinois University at Edwardsville, Thomson Learning, 2000.*