CONTABILITATEA MANAGERIALĂ ÎNTRE REALITATE ŞI OPORTUNITATE

ASIST.UNIV.DRD. ALICE EMILIA ŢÎNŢĂ
Universitatea Româno – Americană Bucureşti

Există o contabilitate managerială? Dacă da, ce cuprinde? Cui serveşte? Îşi îndeplineşte rolul pentru care există? Iată câteva întrebări care ne-au incitat în a găsi răspunsuri la frământările manageriale în legătură cu prezentul şi viitorul fiecărei organizaţii.

În ce stadiu te afli? Unde vrei să ajungi? Nu pot fi precizate fără informaţiile adecvate cerute de manageri. Nu se poate conduce fără informaţii, marea lor majoritate provenind din contabilitate. Contabilitatea managerială este un furnizor de informaţii pentru conducere, informaţii generale şi de detaliu. Latura generală este asigurată de contabilitatea financiară, pe când detaliile revin contabilităţii de gestiune, în care preponderenţa este asigurată de costuri. Iată de ce contabilitatea managerială se „creează" prin selecţie în funcţie de obiectivele stabilite.

Contabilitatea managerială îşi îndeplineşte rolul pentru care există? Părerea noastră este că nu. *De ce?* Răspunsul, credem noi, este generat de lipsa coerenţei între informaţiile generale şi cele de detaliu; din relevanţa informaţiilor (nu se selectează cele relevante) din studiul alternativelor pentru a fundamenta decizia opţiunii; din structura managementului, incluzând şi responsabilităţile atribuite şi, evident, controlate. O contabilitate managerială utilă şi eficientă trebuie corelată cu structura de management.

În anul 1960, în SUA, s-a dezvoltat *contabilitatea pe responsabilităţi*, contabilitate care după J. Gray şi K. S. Johnston (1985) este un sistem de contabilitate managerială adaptată la structura organizaţiei, astfel încât fiecare manager să vizualizeze numai aspectele de care este direct responsabil şi pe care le stăpâneşte şi le influenţează. J. Higgins, în 1952, spunea că acest sistem se bazează pe pregătirea situaţiilor contabile la toate nivelurile de delegare de responsabilitate şi utilizate în principal pentru control. Acest sistem de contabilitate face parte din *sistemul informaţional managerial.*

Acest sistem se bazează pe contabilitate ca *producător de informaţii* cu scopul luării celor mai bune decizii. Aceasta duce la o focalizare asupra:

- proiectării unui model de migrare a sistemului de cost în patru etape: (1) de la un sistem perimat către (2) sisteme adecvate raportării externe, dar inadecvate scopurilor managerilor, către (3) sisteme care să răspundă şi cerinţelor managerilor şi în final (4) un set integrat al sistemelor de cost şi de măsurare a performanţei care să servească atât utilizatorilor externi, cât şi celor interni;
- identificării limitelor sistemelor tradiţionale de cost în procesul decoziţional al managerilor;

- dezvoltării sistemelor de cost standard pentru a asigura feedback-ul cheltuielilor şi rolul completării sistemelor de raportare financiară cu elemente nonfinanciare;
- implementării sistemelor de cost perfecţionate: Kaisen costing, pseudo-centrele de cost etc.;
- descrierii conceptelor şi a modului de utilizare a sistemelor ABC în realizarea migrării de la caracterul istoric al costurilor la cel previzional;
- utilizării ABM în luarea deciziilor privind calitatea activităţii şi a proceselor, mixul de produs, stabilirea preţurilor, relaţiile cu clienţii etc.;
- *Viziunii de viitor*: realizarea unor sisteme de măsurare a performanţei şi de cost integrate care să asigure managerilor informaţii corecte şi oportune pentru luarea deciziilor, dar şi pentru raportarea financiară.

Prezentăm mai jos un exemplu de model în patru etape privind proiectarea sistemelor de cost şi de măsurare a performanţei, ca parte integrantă a contabilităţii manageriale.

Imaginea asigurată de sistemele ABC conduce, în mod natural, la managementul bazat pe activităţi (ABM). Sistemele ABM ajută la realizarea obiectivelor organizaţiei prin (Fig.1):

- *ABM operaţional*. Beneficiile aferente ABM-ului operaţional pot fi măsurate prin costurile reduse, veniturile sporite (o mai bună utilizare a resurselor);
- *ABM strategic*. ABM-ul strategic cuprinde decizii privind proiectele şi dezvoltarea produselor pentru care se presupune că există posibilitatea reducerii costurilor. Majoritatea observatorilor consideră că 80% sau chiar mai mult dintre costurile de producţie sunt determinate în timpul fazei de proiectare şi dezvoltare a produselor.

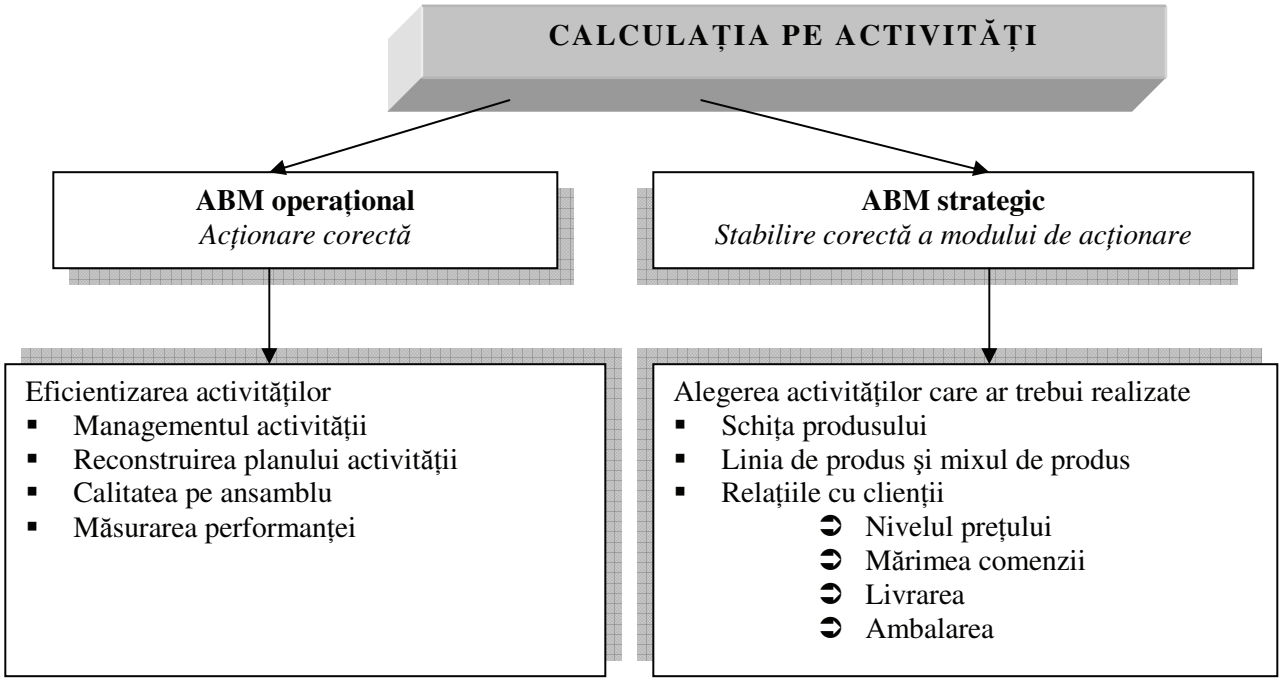

Fig. 1 ABM în procesul de exploatare şi strategie

Sistemele de cost multiple se practică pentru a răspunde cerințelor diversificate ale raportării manageriale. Considerăm însă că trebuie avut în vedere faptul că implementarea şi menținerea unui sistem de cost sunt destul de costisitoare, dar trebuie găsite justificări pentru utilizarea mai multor sisteme de cost atât din punctul de vedere al acceptării mai multor soluții şi posibilități de acționare care trebuie selectate utilizând raționamentul şi experiența profesională. Acest lucru este evitat de cele mai multe ori de către managerii care sunt obişnuiți să raporteze după un standard clar, ca cel al contabilității financiare.

CONCLUZII

1. **Sistemele din etapa I**, inadecvate pentru raportarea financiară, sunt caracterizate prin:
   - cantități de resurse materiale şi de timp excesive pentru consolidarea diferențelor de raporatre financiară ale diverselor structuri organizaționale, companii care fac parte dintr-un grup etc.;
   - abateri neaşteptate la sfârşitul fiecărei perioade contabile în care se face reconcilierea valorilor scriptice cu inventarul faptic;
2. **Sistemele din etapa II**
   - asigură o reacție de răspuns întârziată, agregată şi cu un caracter financiar pregnant managerilor şi angajaților.
3. **Sistemele din etapa III,** specializate, relevante din punct de vedere managerial, individualizate. Ca urmare a evoluției sistemelor de cost, în etapa III se pot întâlni în unele societăți trei sisteme:
   - un sistem tradițional necesar raportării financiare;
   - sistemele ABC necesare informării despre costurile pe produse, servicii, activități şi clienți;
   - sisteme de feedback operațional necesare promovării eficienței locale şi îmbinătățirii proceselor. Sistemele ABC şi sistemele de feedback operațional trebuie privite ca sisteme adiacente celui existent, şi nu ca sisteme concurențiale sau redundante, iar forța lor de impunere se datorează uşurinței de implementare atât din punctul de vedere al costurilor, cât şi al procedurilor.
4. **Sistemele din etapa IV**. Evoluția viitoare – managementul costului integrat raportării financiare:
   - în etapa finală, sistemele ABC şi de feedback operațional sunt integrate şi asigură împreună baza pentru întocmirea situațiilor financiare externe;
   - nu există nici un conflict între costul produselor calculat prin metoda ABC şi cerințele externe privind evaluarea obiectivă şi consecventă a costului bunurilor vândute şi a soldului stocurilor;
   - asigură o alocare mai facilă care să răspundă şi cerințelor de raporare financiară. Cheltuielile curente cerute de întocmirea situațiilor financiare periodice pot fi, de asemenea, preluate din sistemul de feedback, care înregistrează în mod continuu datele aferente tranzacțiilor curente ale societății. Elementele financiare din cadrul sistemului de feedback operațional pot fi agregate periodic pentru a fi utilizate de către contabili, astfel încât sistemul răspunde atât scopurilor manageriale, cât şi celor de întocmire şi prezentare a situațiilor financiare.

La nemulțuimirile managerilor legate de dificultatea accesului la datele necesare, contabilii răspund:
Toate informațiile necesare luării deciziilor se regăsesc în situațiile financiare, managerii trebuie doar să învețe cum să le caute.

În etapa IV, însă, sistemele sunt proiectate cu scopul principal de a macimiza beneficiile prin asigurarea unei baze de decizie managerilor şi principalilor angajați care lucrează la îmbunătățirea activității. Informațiile proprii sistemelor manageriale din etapa IV sunt transmise periodic spre contabilii financiari care trebuie să le *reconcilieze* cu cerințele normelor în vigoare. Vine rândul contabililor financiari să fie nemulțumiți şi al managerilor să le răspundă:
Acestea sunt informațiile necesare conducerii afacerii, iar pentru a întocmi situațiile financiare trebuie să învețe cum să le utilizeze.

Bibliografie

1. Cooper, R., Kaplan, R. S., *Measure Costs Right: Make the Right Decisions*, Harvard Business Review, 1998
2. Cunningham, M. Billie, Nikolai, A. Loren, Bazley, D. John, *Accounting – Information for Business Decisions*, The Dryden Press, Harcourt Brace College Publishers, 2000
3. Dumitrana, M., Caraiani, C,. *Bugetarea pe activități şi gestionarea performanței,* International Conference, Audit and Accounting Convergence, European University Association 2003, Universitatea Babeş – Bolyai, 2004
4. Kaplan, R. S., Cooper, R., *Cost & Effect*, Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts, 1998
5. Garrison, Ray H., *Managerial Accounting, Concepts for Planning, Control, Decision Noreen,* Eris W. Making, Seventh Edition, Irwing, 1999
6. Lucey, T., *Costing,* Adeline House, London W 128A W, 1993
7. Otley, D. T., *Performance management: a framework for management control systems research,* Management Accounting Research, 1999