

CAPITOLUL 1

INFORMAȚIE ȘI DECIZIE

1.1. DELIMITĂRI PRIVIND INFORMAȚIILE FURNIZATE DE CONTABILITATEA FINANCIARĂ, CALCULAȚIA COSTURILOR ȘI CONTABILITATEA MANAGERIALĂ

În orice companie sau organizație, luarea deciziilor este factorul care delimitează contabilitatea financiară de contabilitatea managerială. Contabilitatea financiară furnizează, în principal, informații despre contextul în care funcționează acestea.

Idei similare sunt împărtășite și de Barfield et al. (2001), respectiv Drury (2003), în opinia cărora contabilitatea furnizează informații, atât informații financiare cât și informații non-financiare, celor care sunt interesați de activitatea companiei: manageri, acționari, investitori, creditori și instituțiile guvernamentale.

Nevoia de informație este „provocată”, în general de deciziile de luat.

Emery F.E. (1969) apreciază că informațiile produse trebuie să respecte trei criterii:

1. o informație are valoare pentru manager dacă ea contribuie la reducerea incertitudinii viitorului;
2. o informație suplimentară are valoare dacă poate afecta decizia respectivă;
3. o informație are valoare dacă ea contribuie la modificarea „sensibilă” a consecințelor unei decizii.

Contabilitatea managerială, ca instrument al controlului de gestiune, se constituie într-un sistem informațional. Rezultatele prelucrării unui astfel de sistem, pentru a fi eficiente, trebuie să corespundă obiectivelor și nevoilor formulate de utilizatorii săi.

Stadiul în care ne aflăm, destinația dorită nu pot fi precizate fără informațiile adecvate cerute de manageri. Nu se poate conduce fără informații, majoritatea lor provenind din contabilitate. Contabilitatea managerială este un furnizor de informații pentru conducere, informații generale și de detaliu. Latura generală este asigurată de contabilitatea financiară, pe când detaliile revin contabilității manageriale, în care preponderența este asigurată de costuri. Iată de ce contabilitatea managerială se „crează” prin selecție în funcție de obiectivele stabilite.

Având ca finalitate furnizarea informațiilor de natură să faciliteze luarea deciziilor, contabilitatea managerială reprezintă un instrument esențial în administrarea companiilor, urmărind două scopuri principale: cunoașterea costurilor, dar mai ales influențarea celor care pot acționa asupra lor.

Fiind locul unde se produce și se consumă informația, organizațiile depind din ce în ce mai mult de aptitudinile managementului și a personalului de a înțelege, utiliza și dezvolta informația.

Contabilitatea de gestiune ar trebui să ajute managementul firmei în luarea deciziilor și rezolvarea problemelor cu care se confruntă. Chadwick L. apreciază despre contabilitatea de managerială, faptul că nu reprezintă totul pentru procesul decizional, ea fiind doar unul dintre instrumentele de care managerii se pot servi pentru a lua decizii în deplină cunoștință de cauză.

Institutul Contabililor de Gestiune (IMA) definește contabilitatea de gestiune ca fiind „procesul de identificare, cuantificare, colectare, analiză, prelucrare, interpretare și transmitere a informațiilor financiare (și nefinanciare), utilizate de management pentru realizarea funcțiilor de planificare, evaluare și control în cadrul întreprinderii și pentru asigurarea utilizării și evidențierii corespunzătoare a resurselor acesteia”¹.

Albu N. și Albu C. (2005) apreciază că informația financiară, mai ales cea pur istorică, nu a fost niciodată în măsură să constituie suport pentru previziunea viitorului întreprinderilor. Unele studii (Niven P.R., 2002) arată că investitorii utilizează cel puțin în proporție de 35% informații non-financiare pentru a lua decizii și că firmele bazate doar pe un model financiar au o

¹ Needles Jr. B.E., Anderson H.R., Caldwell J.C., *Principiile de bază ale contabilității*, Editura ARC, Chișinău, 2000, pag. 854

performanță mai slabă decât cele care utilizează și indicatori non-financiari. De asemenea este încurajată publicarea informațiilor non-financiare.

La nemulțumirile 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.* (Țință A.E., 2006)

Abordarea informației, sistemul de informații, iată niște termeni care sună din ce în ce mai puternic în toate întreprinderile și invadează modelele și câmpurile de analiză a gestiunii.

După aprecierile economistului James R. Martin, contabilitatea managerială este legată de contabilitatea financiară a costurilor, managementul costurilor, managementul activității și managementul investițiilor. Contabilitatea managerială generează informații pentru utilizatorii interni care includ toate nivelurile de management din cadrul organizației. Unele dintre informații apar raportate și în situațiile financiare externe, dar în mod frecvent informațiile furnizate utilizatorilor interni sunt mai detaliate, furnizate mai des și, în multe forme diferite, în funcție de modul în care informațiile urmează să fie utilizate. O diferență esențială între contabilitate financiară și de gestiune contabilă este că rapoartele manageriale contabile nu sunt direct constrânse de GAAP.

Trebuie făcută distincția între contabilitatea managerială și managementul costurilor.

Managementul costurilor este un termen care a fost popularizat de Consorțiul Internațional pentru Sisteme de producție Avansate (Consortium For Advanced Manufacturing – International CAM-I)². Managementul costurilor este declarat a fi un concept mult mai cuprinzător decât cel de contabilitate a costurilor în măsura în care accentul se pune pe metode și măsuri de gestionare, respectiv reducere a costurilor, mai repede decât pe raportarea acestora.

Cu alte cuvinte, este cu precădere o abordare pe termen lung, proactivă decât pe termen scurt, adică o abordare reactivă. De exemplu, o mare atenție este acordată reducerii costurilor în faza de proiectare din cadrul ciclului de viață al unui produs, decât încercării de a măsura și controla costurile în etapa de producție.

² CAM -I este un consorțiu de cercetare și dezvoltare format în 1986 de a defini rolul de management al costurilor în ceea ce mulți se referă la ca noul mediu concurențial

James Brimson, care inițial a activat în calitate de director de proiect la CAM -I Cost Management Systems (CMS), definește managementul costurilor ca fiind activitatea "de gestionare și control a activităților pentru a determina un cost exact pe produs, pentru a îmbunătăți procesele de afaceri, elimina pierderile, identifica purtătorii de cost, elabora planurile de operațiuni, și să stabilească strategiile de afaceri (Brimson, James A., 1991, *Activity Accounting: An Activity-Based Costing Approach*, John Wiley & Sons, Inc.).

Managementul pune accentul pe îmbunătățirea continuă a activităților și sarcinilor, pe care oamenii le efectuează într-o organizație. Ideea principală este să fie găsite și eliminate pierderile. Conceptual, managementul este diferit de managementul costurilor, în sensul că se concentrează asupra pierderilor.³ Este un proces de abordare orientat mai degrabă decât o abordare orientată spre rezultate contabile. Activitatea de management vizează de asemenea un termen lung, mai degrabă decât unul scurt. Deși managementul activităților face parte din sistemul de management al costurilor (CMS), susținută de CAM-I, este important să se facă o distincție între gestiunea costurilor (în vederea determinării rezultatelor contabile) și gestiunea activităților (proces sau de lucru). Această distincție este importantă, deoarece a exagera importanța costurilor (sau a oricăror alte rezultate pe termen scurt) poate influența managerii să ia decizii în sensul reducerii costurilor. Aceste decizii nu sunt întotdeauna în interesul creșterii performanței organizației pe termen lung și a competitivității. În acest sens se pot exemplifica următoarele decizii: reducerea cheltuielilor de cercetare și dezvoltare, de pregătire a angajaților și întreținerea preventivă doar pentru a îmbunătăți rezultatele pe termen scurt. Această distincție conceptuală face diferența dintre managementul costurilor și managementul activităților.

Din analiza literaturii de specialitate constatăm că Bouquin (2004) este de părere că, contabilitatea managerială completează contabilitatea financiară, motivând prin faptul că ambele modelează funcționarea economică a organizației.

³ Johnson H.T., *Professors, Customers and Value: Bringing A Global Perspective To Management Accounting Education.*, Proceedings of the Third Annual Management Accounting Symposium (American Accounting Association), 1989

Tabel nr. 1.1. Obiectivele contabilității manageriale și deciziile corespunzătoare acestora

Obiectivele contabilității manageriale	Decizii și acțiuni
1. Cunoașterea costurilor: - pe funcții ale întreprinderii; - pe produse, lucrări și servicii; - pe sectoare de activitate.	= pentru a dispune de o bază de decizie „tradițională”
2. Evaluarea unor posturi din bilanț: - stocuri; - imobilizări.	= pentru a evalua „sincer” anumite posturi din bilanț
3. Analiza rezultatelor: - pe funcțiile întreprinderii; - pe produse, lucrări și servicii; - pe sectoare de activitate.	= pentru a defini prioritățile și pentru a stabili responsabilitățile
4. Stabilirea previziunilor: - pe funcțiile întreprinderii; - pe produse, lucrări și servicii; - pe sectoare de activitate.	= pentru evaluarea și programarea obiectivelor
5. Calculul diferențelor: - pe costuri; - pe cifra de afaceri; - pe volum; - pe randament.	= pentru a angaja acțiuni economice

Sursa: Budugan D., Georgescu I., Berheci I., Bețianu L. (2007)

Suntem de acord cu faptul că deși informațiile utilizate pentru luarea deciziilor de către manageri sunt furnizate în cea mai mare parte de contabilitatea managerială, contabilitatea financiară produce și ea informații pentru gestiunea curentă a clienților sau furnizorilor și pentru fundamentarea deciziei de investiție și finanțare.

Contabilitatea managerială trebuie să furnizeze informații în măsură să permită luarea celor mai bune decizii de către fiecare manager. Dintre aceste informații sunt:

- informații legate de costul bunurilor, lucrărilor, serviciilor, pentru persoanele juridice care desfășoară activități de producție, prestări de servicii, precum și de costul bunurilor vândute pentru persoanele juridice care desfășoară activitate de comerț;
- informații care stau la baza bugetării și controlului activității de exploatare;
- informații necesare analizelor financiare în vederea fundamentării deciziilor manageriale privind conducerea activității interne;

- alte informații impuse de realizarea unui management performant.

Evoluția actuală a contabilității manageriale tinde spre o gestiune a performanțelor firmei.

Tabel nr. 1.2. Comparație între contabilitatea financiară și contabilitatea managerială

CONTABILITATEA FINANCIARĂ	CONTABILITATEA MANAGERIALĂ
Informații precise și riguroase	Informații aproximative
Informații tardive	Informații rapide
Obligații legale și de gestiune	Obligații de gestiune
Documente de bază interne și externe: - factură; - state de salarii; - extras de cont, etc.	Documente de bază doar interne: - bon de consum; - bon de predare-transfer-restituire; - fișă limită de consum, etc.
Obiective: - financiare; - economice; - fiscale.	Obiective doar economice: - previziuni; - control de gestiune; - decizii economice.
Analiza cheltuielilor de producție după natura economică: 60 „Cheltuieli privind stocurile” . . . 69 „Cheltuieli cu impozitul pe profit și alte impozite”	Analiza cheltuielilor de producție după destinație: - pentru o funcție economică; - pe produse, lucrări, servicii; - pe centre de responsabilitate; - pentru un lot de produse, etc.
Informații valorice (monetare, bănești)	Informații valorice, dar și mărimi fizice

Sursa: Budușan D., Georgescu I., Berheci I., Bețianu L. (2007)

În toate cazurile pentru a lua o decizie orice manager trebuie să răspundă la patru întrebări privind costurile (Bouquin, 2004):

Ce costuri sunt afectate prin decizia care trebuie luată? – pentru a primi răspuns la această întrebare managerii trebuie să analizeze și să ia în considerare doar acele costuri care se modifică în urma

soluțiilor alese. Prezintă importanță în procesul decizional costurile relevante, adică acele costuri care sunt elaborate în momentul potrivit și au o precizie satisfăcătoare pentru decident.

La ce se renunță dacă se alege o soluție în locul unei alte soluții? – orice opțiune sau modalitate de acționare presupune fie renunțarea la resursele pe care le consumă fie la o altă soluție avută în vedere pentru utilizarea resurselor. Mai mult, Bouquin (2004) consideră că „orice decizie constituie un sacrificiu și orice sacrificiu reprezintă un cost de oportunitate”. Ca urmare, pentru a răspunde la întrebarea de mai sus fiecare manager va trebui să analizeze costul de oportunitate al planurilor de acțiune.

Cum se vor comporta costurile care antrenează opțiunile avute în vedere după luarea deciziei? – Înainte de adoptarea deciziilor managerii trebuie să analizeze influența pe care deciziile o au asupra costurilor.

Cum se poate acționa asupra costurilor? – „A acționa asupra unui cost înseamnă a influența asupra cauzelor de declanșare a procesului pe care le consumă, în organizarea acestui proces, asupra nevoilor la care răspunde această organizație și costurile de capacitate pe care le antrenează”.

Pentru obținerea unor rezultate bune, conducerea firmei trebuie să ia decizii care să se bazeze pe o informare complexă, operativă și exactă.

În conformitate cu aprecierile lui Medeșan I. (2004), informația pe care o aduc costurile trebuie să fie⁴:

- operativă pentru a fi recepționată de conducerea întreprinderii în timp util, pentru a se putea acționa la momentul oportun;
- completă, detaliată;
- exactă și relevantă, asigurând în acest caz, valoarea optimă deciziei;
- concentrată, documentată și numerică;
- succintă, cu evidențierea interdependențelor;
- să sosească la momentul oportun decidentului;
- să aibă capacitatea de a se integra, adică posibilitatea ca pornind de la o informație inițială, prin calcule să se obțină o nouă informație derivată.

⁴ Medeșan I., *Organizarea și conducerea contabilității de gestiune*, Revista “Gestiunea și contabilitatea firmei”, nr.8/2004, pag. 35