

Schimbarea contabilității spre decizii bazate pe costuri

Gary COKINS

SAS Institute Inc., Cary, North Carolina, SUA
gary.cokins@sas.com

Sorinel CĂPUȘNEANU

Universitatea Creștină „Dimitrie Cantemir”, București
sorinelcapusneanu@gmail.com

Sorin BRICIU

Universitatea „1 Decembrie 1918”, Alba Iulia
sbriciu@yahoo.com

Rezumat. *Managerii își schimbă crescător modul de a reacționa pe baza rezultatelor obținute anterior la anticiparea viitorului cu analiza predictivă și proactiv efectuând ajustări cu decizii mai bune. În ciuda câtorva avansări în aplicarea unor tehnici noi de calculație, sunt contabilii de gestiune satisfăcuți în mod adecvat de nevoia de informații de planificare a costurilor mai bune? Sau decalajul se adâncește?*

Cuvinte-cheie: contabilitate managerială; cost; decizie; informație; planificare.

Coduri JEL: M21, M41.

Coduri REL: 14I.

1. Introducere

În acest secol în care informația joacă rolul primordial în asigurarea succesului afacerilor unei companii, contabilii de gestiune pot asigura necesarul de informații cerut de către managerii companiei?

Există un decalaj larg între ceea ce contabilii de gestiune raportează și ceea ce echipele de manageri și angajați doresc. Aceasta nu înseamnă că informația produsă de contabilii de gestiune este de importanță redusă. În ultimele câteva decenii, contabilii au făcut progrese semnificative în îmbunătățirea utilității și acurateței costurilor pe care le determină și le raportează. Decalajul a fost cauzat de un schimb în nevoile managerilor – de la simpla dorință de a ști cât costă (cum ar fi costul unui produs) și ce s-a întâmplat în trecut – la nevoia de informații detaliate despre care ar fi costurile lor *viitoare* și de ce.

În ciuda faptului că contabilii avansează cu un pas pentru a ține ritmul cu nevoile crescânde ale managerilor în luarea unor decizii bune, managerii au avansat cu doi pași. Pentru a putea înțelege lărgirea acestui decalaj și, mai important, să înțelegem cum contabilii pot îngusta, și în mod ideal să închidă decalajul, haideți să examinăm peisajul larg al contabilității.

2. Abordările conceptuale ale contabilității manageriale

Contabilitatea managerială a evoluat din punct de vedere istoric, pe măsura dezvoltării producției de mărfuri și a economiei de piață concurențiale. În condițiile în care piața era în exclusivitate a producătorului ca urmare a penuriei de bunuri cerute de consumatori, rolul contabilității manageriale ar putea fi rezumat la furnizarea informațiilor legate de costuri care să permită producătorului să-și ajusteze prețurile pentru a îmbunătăți marjele de profit. Cu timpul, ca urmare a intensificării concurenței, s-au produs modificări în poziția pe piață. Puterea economică s-a mutat de la producători la consumatori, ca urmare a apariției unor noi modele de management, a progresului tehnic, a internetului etc. Acestea au influențat evoluția sistemelor contabile, cu o schimbare în accentuarea prognozării și planificării.

În țări cu economie de piață dezvoltată, contabilitatea managerială este considerată un sistem informațional care integrează aplicații de afaceri cu tehnici și concepte specifice, care compun sistemul de gestiune general al entității.

În economiile țărilor anglo-saxone, de pildă, contabilitatea managerială include toate informațiile „valorizate” de care managerii au nevoie, și nu numai informațiile asupra costurilor. Se recunoaște faptul că scopul contabilității

manageriale se raportează la capacitatea resurselor economice mobilizate și nu doar la consumul lor.

În Franța contabilitatea managerială se definește drept „o tehnică de analiză” a activităților unei entități și a produselor fabricate de a controla condițiile interne de producție, prin utilizarea informației costurilor.

Consiliul Național al Contabilității din Franța definea încă din anul 1996 contabilitatea de gestiune astfel: „contabilitatea de gestiune este destinată în primul rând nevoilor întreprinderii, ea constituie o parte a sistemului său de informare, oferind o modelare economică a întreprinderii în scopul de a satisface obiectivele de măsurare a performanței și de ajutor în luarea deciziei”. Din componența acesteia fac parte procesul de măsurare a performanțelor și metodele de fundamentare a deciziilor.

Henri Bouquin (2004) definește contabilitatea de gestiune ca fiind „un sistem de informații care are în vedere să ajute managerii și influențeze comportamentele prin modelarea relațiilor dintre resursele alocate consumate și finalitățile urmărite”.

Definiția dată contabilității de gestiune de către Asociația Națională a Contabililor (ANC), care în prezent se numește Institutul Contabililor de Gestiune (IMA, 2008), din SUA este: ca fiind „procesul de identificare, măsurare, colectare, analiză, pregătire, interpretare și transmitere a informației financiare utilizate de conducerea unei întreprinderi pentru planificarea, evaluarea și controlul folosirii corespunzătoare și responsabile a resurselor sale”.

Contabilitatea managerială, al cărui obiectiv inițial era calculația costurilor, în mod considerabil și-a extins rolul său prin furnizarea sistemelor informaționale pentru direcționarea dinamicii circuitului aprovizionare-producție-vânzare-încasări cu privire la impactul lor asupra costurilor și rezultatelor.

Obiectivele principale ale contabilității manageriale sunt: *calculația costurilor, stabilirea rezultatelor și a rentabilității produselor fabricate, lucrărilor executate și serviciilor prestate, previziunea cheltuielilor și veniturilor prin întocmirea unei rețele interne de bugete, controlul costurilor și bugetelor prin intermediul abaterilor și furnizarea datelor necesare fundamentării deciziilor privind gestiunea entității.*

În economia de piață, formarea prețurilor în funcție de cerere și ofertă îi determină pe producători să acorde o atenție deosebită costului efectiv al produselor care, comparat cu prețul de vânzare al acestora, arată eficiența sau ineficiența muncii lui și, în consecință, nivelul competitivității.

3. Care este scopul contabilității manageriale?

Contrar convingerilor potrivit cărora unicul scop al contabilității manageriale este de a colecta, transforma și raporta date, scopul său inițial este în primul rând de a influența comportamentul la toate nivelurile – de la biroul directorului general până la fiecare angajat – și ar trebui să facă aceasta prin suportarea deciziilor. Un scop secundar constă în stimularea investigației și descoperirea prin semnalarea informațiilor relevante (și consecutiv aducând în atenție) și generarea de întrebări.

Decalajul larg dintre ceea ce contabilii raportează și ceea ce decidenții au nevoie implică schimbarea de la analiza informației istorice *descriptive* la analiza informației *predictive*, cum ar fi bugetele și scenariile de tip „ce ar fi dacă ...”. Evident, toate deciziile pot avea impact asupra viitorului deoarece trecutul este deja istorie. Cu toate acestea, există multe alte lucruri care pot fi învățate și împrumutate din informația istorică. Deși contabilii își îmbunătățesc în mod treptat calitatea informațiilor istorice raportate, decidenții își schimbă viziunea îndreptată spre o înțelegere mai bună a viitorului.

Schimbarea este un răspuns la o schimbare mai generală în stilurile de management executiv – de la un accent pe comandă și control care este reactiv (cum ar fi cercetarea analizei variației costurilor dintre rezultatele actuale cu cele planificate) – la un stil proactiv, anticipativ, unde schimbările organizaționale și ajustările, cum ar fi cele de personal, pot fi efectuate înainte ca problemele minore să devină unele mari.

Există o problemă cu contabilitatea managerială. Se pare că există metode de calculație concurente (de exemplu: contabilitatea lean, calculația bazată pe activități, contabilitatea ieșirilor), fiecare cu avocați pasionați. Drept rezultat, există o anumită confuzie în privința căreia să o utilizăm; ori în mod alternativ, două sau mai multe metode pot coexista în ciuda faptului că calculează costuri diferite pentru același element? Un scop al acestui articol este de a discuta situații diferite, condiții și tipuri de decizii care pot utiliza diferite tipuri de informații cost.

4. Un cadru al contabilității și taxonomiei

Figura 1 ilustrează domeniul larg al contabilității cu trei componente: contabilitatea impozitelor, contabilitatea financiară și contabilitatea managerială. Sunt două tipuri de surse ale datelor afișate în partea dreaptă superioară. Sursa superioară provine din tranzacții financiare și contabilitate, cum ar fi achizițiile și salarizarea. Sursa inferioară provine din măsuri

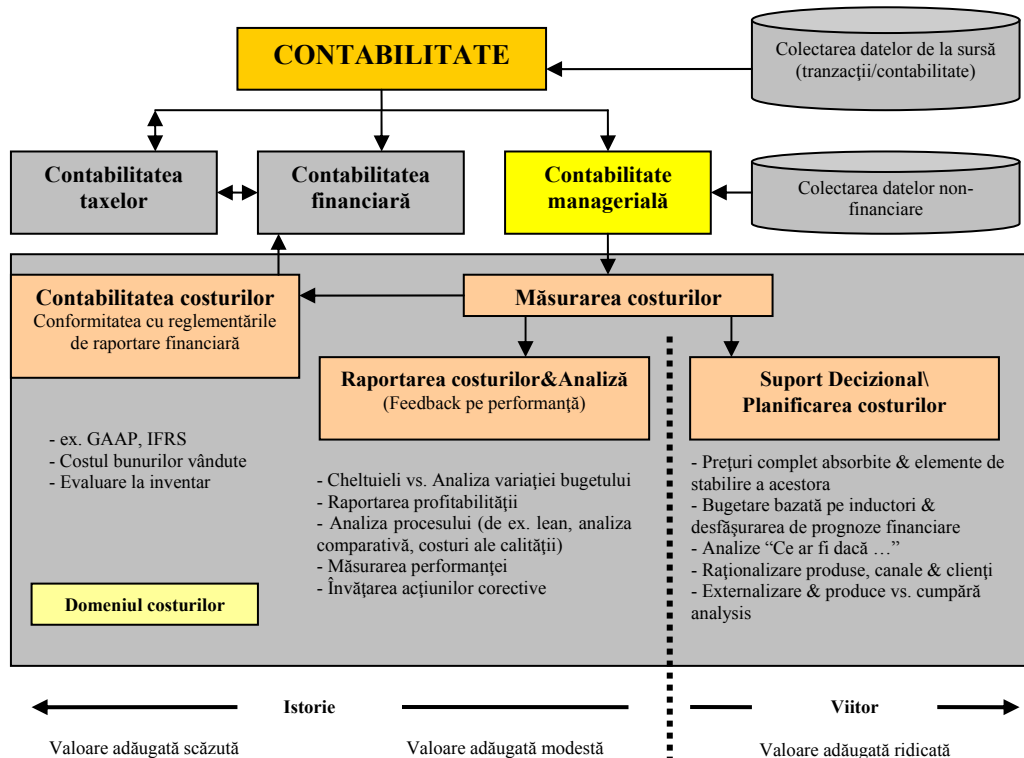
nonfinanciare cum ar fi orele lucrate pe statul de salarizare, vânzările de produse cu amănuntul sau galoanele de lichid produse.

Componenta contabilității financiare este destinată raportărilor externe, cum ar fi agențiile de reglementare, băncile, acționarii sau comunitatea investițională. Contabilitatea financiară urmează regulile de conformitate care vizează evaluarea economică și, ca atare, de obicei nu este adecvată sau suficientă pentru luarea deciziilor. Și componenta contabilității fiscale are propria sa lume de reguli legiferate. Contabilitatea financiară reflectă *consumul de resurse prin natura lor*, prezintă prin declarații sinteza rezultatele entităților ca un întreg, fără asigurarea calculului costurilor de muncă, servicii, produse, și nu permite orice analiză a rezultatelor lor.

Întrucât contabilitatea financiară nu se ocupă cu utilizarea de resurse, transformarea după destinația lor pentru soluționarea acestor aspecte va fi implicată în contabilitatea managerială.

Contabilitatea financiară a pierdut „*războiul informațional*” în interiorul afacerii, deoarece este considerată a fi „prea lentă” și irelevantă, căutând din acest motiv dezvoltarea de noi canale de informare pentru a rezolva aceste dizabilități ale contabilității financiare (prea lente și prea generale). În completare, contabilitatea financiară a creat un mecanism de dezvoltare superior de convenții care încearcă să prezinte situația economică prin prisma unor asemenea convenții.

În timp ce contabilitatea financiară își asumă un rol informațional pasiv, contabilitatea managerială, în schimb, oferă instrumente de control ale proceselor microeconomice permițând utilizarea sa în deciziile manageriale zilnice. Zona noastră de îngrijorare – componenta contabilității manageriale – poate fi împărțită în trei categorii: contabilitatea costurilor, analiza și raportarea costurilor, și suportul decizional cu planificarea costurilor. Pentru a simplifica radical o distincție între contabilitatea financiară și cea managerială, contabilitatea financiară se referă la „valorizare”, iar contabilitatea managerială se referă la „crearea valorii” prin luarea unor decizii bune.



Sursa: Copyright 2011. Gary Cokins (www.garycokins.com). Toate drepturile rezervate.

Figura 1. Componenta contabilității manageriale

Componenta contabilității manageriale din figura 1 este compusă din trei părți care sunt toate receptoare de intrări de la procedura de „Măsurarea costurilor” de transformare a cheltuielilor suportate (sau obligațiile lor) în costuri calculate:

- *Contabilitatea costurilor* reprezintă alocarea cheltuielilor asupra ieșirilor, cum ar fi costul bunurilor vândute și valoarea inventarului. Această casetă în principal furnizează o raportare externă pentru a se conforma cu agențiile de reglementare.
- *Raportarea costurilor și analiza* reprezintă perspectivele, inferențele și analiza a ceea ce a avut loc într-o afacere pentru a urmări performanța.
- *Suport decizional cu planificarea costurilor* implică fundamentarea și luarea deciziei. De asemenea el utilizează raportarea informației costului istoric în combinație cu alte informații economice, inclusiv prognoze și schimbări planificate (de exemplu: procese, produse,

servicii, canale) pentru a realiza tipurile de decizii care conduc la un viitor financiar de succes.

Ar fi aparent faptul că cheia separatoare dintre contabilitatea costurilor și celelalte două care folosesc „Măsurarea costurilor” este aceea că contabilitatea costurilor este adânc constrânsă de practicile obișnuite și descrierea trecutului în acord cu principiile contabilității financiare. Celelalte două categorii oferă suport de diagnosticare pentru a interpreta și desena inferențele de la ceea ce i-a luat locul și ceea ce se poate întâmpla în viitor. Raportarea costurilor și analiza se referă la explicare. Suportul decizional cu planificarea costurilor se referă la posibilități.

Mesajul de la baza diagramei reprezintă valoarea; utilitatea și importanța informației cresc și se poate argumenta ca o rată exponențială de la stânga la dreapta diagramei.

5. Ce? Ce dacă? Atunci ce?

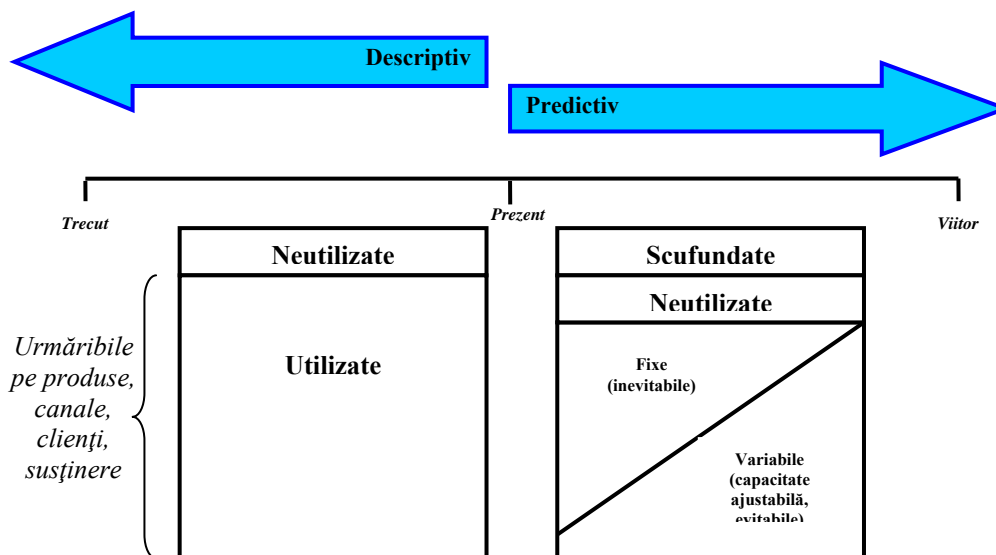
Figura 1 ilustrează de asemenea faptul că gradul de adăugare a valorii informației pentru fundamentarea deciziei crește de la stânga la dreapta. Datele *contabilității costurilor* stabilesc o fundație care este de valoare scăzută pentru fundamentarea deciziei. *Raportarea costurilor pentru analiza* informației convertește datele de măsurare a costurilor într-un context. Este util pentru manageri și echipele de angajați de a observa clar rezultatele cu transparența cu care ei poate nu au văzut-o vreodată sau este dramatic diferită de convingerile lor existente derivate din metoda de măsurare a costurilor mai puțin matură din cadrul firmei lor. Raportarea costurilor arată realitatea a ceea ce s-a întâmplat, și furnizează răspunsuri la întrebarea „Ce?” Aceasta este ceea ce au costat lucrurile ultima dată?

Totuși, o întrebare care în mod evident ar urma ar fi „Ce dacă?” Aceasta este bazată pe observații chestionabile sau neplăcute, atunci se merită să facem schimbări și intervenții? Cât de relevant pentru îmbunătățirea performanței este rezultatul pe care îl vedem? Dar acest lucru conduce la o nevoie mai critică și relativ mai mare de adăugare a valorii, de a propune acțiuni – de a fundamenta și de a lua decizii – apărute de la *planificarea costurilor*. Aceasta este întrebarea „Atunci ce?”. De exemplu, ce schimbare poate fi făcută sau poate fi luată o acțiune (cum ar fi un distribuitor care își strică rutele sale de distribuție), și care este impactul final? Desigur, schimbările vor conduce la multiple efecte asupra nivelului serviciilor, calității sau termenelor de livrare, dar efectul economic asupra profitului sau costurilor ar trebui luat în considerare, de asemenea. Și aceasta ajunge chiar în inima decalajului larg dintre contabilii și decidenții care utilizează date contabile. Pentru a închide decalajul, contabilii trebuie să-și

schimbe mentalitatea de la contabilitatea managerială la economia managerială – poreclită aici ca „decizii bazate pe costuri”.

Aici este șmecheria. Când componenta Raportării Costurilor și Analizei se schimbă de la dreapta către căsuța Suportului Decizional cu Planificarea Costului în figura 1, atunci analiza se schimbă către tărâmul suportului deciziei via analiza economică. De exemplu, trebuie să înțelegem impactul pe care îl au schimbările asupra cheltuielilor viitoare. În consecință, concentrarea acum se schimbă asupra resurselor și capacităților lor. Aceasta implică clasificarea comportamentului resurselor cheltuite în fixe, semifixe, variabile etc. cu schimbări în cadrul ofertei de servicii, volume, mixuri, procese și plăcut – care devin înșelătoare. Un concept-cheie este acesta: „Ajustarea capacității” oricărei cheltuieli de resurse individuale depinde atât de orizontul planificării, cât și de ușurința sau dificultatea de ajustare a capacității resursei individuale. Aceste miraje apar în zona murdară a analizei costurilor marginale pe care manualele le simplifică, dar este complicat să le calculăm cu acuratețe în lumea reală.

Figura 2 ilustrează cum viziunea unei firme privind profitul și structura cheltuielilor sale se schimbă așa cum analiza se schimbă de la viziunea istorică de *raportare a costurilor* la viziunea predictivă de *planificare a costurilor*. Acesta este contextul în care deciziile sunt luate în considerare și evaluate.



Sursa: Copyright 2011. Gary Cokins (www.garycokins.com). Toate drepturile rezervate.

Figura 2. *Tratamentele contabilității și comportamentul capacităților (cheltuielilor)*

În partea stângă a figurii între perioadele de timp istorice, cheltuielile cu resursele au fost suportate. Capacitatea acestor cheltuieli a fost suportată pentru a fi *furnizate*, și atunci ele au fost fie (1) *neutilizate* ca și inactive sau capacitate de protecție; fie (2) ele au fost *utilizate* pentru a fabrica produse, a livra servicii către clienți sau pentru a susține intern organizația. Aceasta este componenta *raportării costurilor și analizei* din figura 1, care calculează costurile de ieșire. Bani au fost cheltuiți, și apar răspunsurile cu privire la costurile unde au fost utilizate. Aceasta este viziunea *descriptivă* a costurilor. Contabilii se referă la aceasta ca la costuri absorbante, când toate cheltuielile aferente unei perioade de gestiune încheiate sunt urmărite pe ieșiri. Urmărește cheltuielile (și speră să nu aloce cheltuieli pe baza unor medii cauzale insensibile largi) pentru a măsura care dintre ieșiri în mod unic consumă resurse, inclusiv costuri de ieșire individuale. Calculația costurilor absorbante utilizează metode de calcul al costurilor directe, care sunt relativ ușor de aplicat, și suplimentează raportarea cu tehnicile costurilor bazate pe activități pentru cheltuielile indirecte și comune – care sunt mai dificil de modelat, calculat și raportat.

În contrast, partea dreaptă a figurii 2 reprezintă viziunea *predictivă* a costurilor – componenta suportului decizional cu planificarea costurilor din figura 1. În viitor, nivelurile capacităților și tipurile resurselor pot fi ajustate. Capacitatea există doar ca resursă, și nu ca proces sau activitate de producție. Clasificarea unei cheltuieli ca fixă, semifixă sau variabilă depinde de orizontul de planificare. Linia diagonală dezvăluie faptul că, pe termen foarte scurt, majoritatea cheltuielilor nu sunt schimbate cu ușurință; prin urmare, ele sunt clasificate ca fixe. Pe măsură ce orizontul de timp se extinde în viitor, atunci capacitatea devine ajustabilă. De exemplu, activele pot fi închiriate, nu achiziționate; și viitorii muncitori pot fi contractați temporar printr-o agenție de angajări, și nu angajați ca muncitori cu normă întreagă. În consecință, aceste cheltuieli sunt clasificate ca variabile.

În viziunea *predictivă* a figurii 2, schimbările în cerere – cum ar fi volumul sau mixul de produse și servicii comandate de clienți – vor conduce la consumul de procese (și la activitățile de producție care le aparțin). În schimb, aceasta va determina care nivel al cheltuielilor cu resursele fixe și variabile este necesar pentru a furniza capacitatea pentru utilizarea viitoare. Pentru activele achiziționate, cum ar fi magazinele cu amănuntul care afișează pe rafturi în vitrine sau echipamentul scump, aceste costuri sunt clasificate drept costuri de scufundare. Întreaga lor capacitate și cheltuielile asociate au fost dobândite atunci când un executant a autorizat și semnat numele său pe ordinul de achiziție pentru furnizor sau contractant. O capacitate inactivă (cum ar fi angajarea de personal la un centru de apeluri) este tipic planificată. Această capacitate inactivă planificată deliberat este intenționată să întâlnească temporar

cereri supratensionate sau ca un tampon de asigurare pentru incertitudinea prognozei cererii. Costul său este justificat prin compensarea veniturilor potențiale pierdute de la inacceptabil, niveluri scăzute ale serviciilor până la clienți.

De vreme ce deciziile afectează viitorul, viziunea predictivă este baza pentru analiză și evaluare. Viziunea predictivă aplică tehnici precum analize de tip *ce ar fi dacă* sau *simulări*. Aceste proiecții sunt bazate pe prognoze și rate de consum. Totuși, ratele de consum sunt ideal derivate ca și ratele calibrate din punct de vedere istoric, al viziunii descriptive – unde rata de muncă operațională în mod tipic rămâne constantă până când productivitatea și îmbunătățirile procesului le afectează. Aceste rate sunt atât pentru cheltuielile directe, cât și pentru rate calibrate de un model de calculație bazat pe activități pentru cheltuielile indirecte și pentru cele comune. Și când îmbunătățirile sau procesul se schimbă apar ratele de consum istorice calibrate, care pot fi ajustate în sus sau în jos de la baza liniei de măsurare valide care deja fusese experimentată. Contabilii se referă la aceste proiecții ca la o analiză a cheltuielilor marginale. De exemplu, cum cererile elementare viitoare se schimbă de la operațiile de bază, aproape de termen, existent, cum este afectată oferta pentru capacitate?

Diferite tehnici de calculație urmează a fi discutate în secțiunea următoare, bazându-ne pe aceste principii ale calculației.

6. Ce tipuri de decizii sunt luate cu ajutorul informațiilor contabilității manageriale?

Există sute de pagini de cărți scrise pe contabilitate managerială și contabilitatea costurilor din cadrul universităților. Haideți să încercăm să rafinăm toate acele pagini la câteva paragrafe.

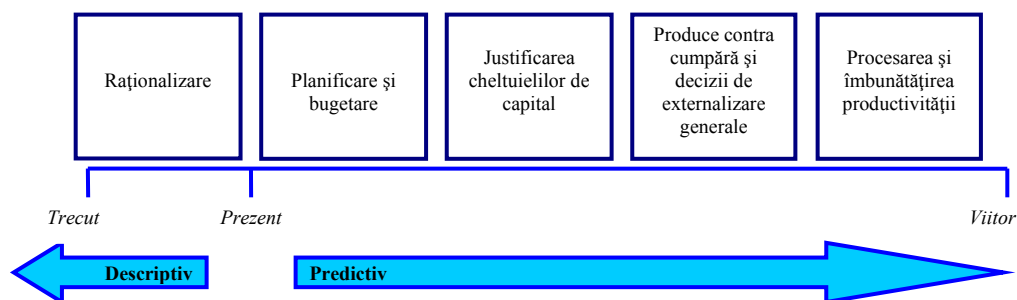


Figura 3. Categoriile de fundamentare a deciziilor pentru aplicarea contabilității manageriale

Principalele categorii de fundamentare a deciziilor (figura 3) pentru aplicarea contabilității manageriale sunt:

1. *Raționalizarea* – în care produsele, unitățile stocate, serviciile, canalele, rutele, clienții etc. sunt cele mai bune sau este nevoie să le îmbunătățim? Și care dintre ele nu sunt sau ar putea fi abandonate sau terminate?

Calculația istorică și descriptivă (partea stângă a figurii 2) poate fi adecvată să răspundă la aceste întrebări. Într-un fel, aceasta explică creșterea popularității în aplicarea principiilor costurilor bazate pe activități de a suplimenta costurile directe tradiționale. Există o mare diversitate și variație în rutele, canalele, clienții etc. care cauzează o creștere relativă a cheltuielilor indirecte și comune din cadrul unei organizații în administrarea complexității rezultate. Cheltuielile informatice sunt în creștere. Având costuri directe și indirecte a devenit un punct de plecare relevant care îți permite să cunoști care sunt variațiile costului. Aceasta răspunde la întrebarea „Ce?” Este dificil, imposibil de argumentat, de a răspunde la întrebarea ulterioară „Ce dacă?” fără a avea dovada faptică. Cu alte cuvinte, concluziile sunt bazate pe simțuri, intuiție, informații greșite sau politică.

2. *Planificarea și bugetarea* – Bazate pe prognoze ale cererilor viitoare, volume sau mixuri pentru tipuri de servicii sau produse, combinate cu presupuneri ale altor schimbări propuse, cât va costa să potrivim cererea cu resursele noastre furnizate (de exemplu: niveluri ale forței de muncă)?

Când astfel de întrebări și multe altele asemenea sunt puse, este nevoie de mai mult de un glob de cristal pentru a le răspunde. Aceasta se întâmplă acolo unde viziunea *predictivă* a costurilor (partea dreaptă a figurii 2) se potrivește. Acesta este în mod evident punctul dulce al calculației. Într-un ciclu anual, acesta este procesul bugetar. Totuși, directorii își sporesc rolurile în planificările financiare prognozate ale cererilor la intervale de timp mai scurte. Această cerere se datorează parțial faptului că bugetul anual poate deveni repede absolut, iar presupunerile perioadelor viitoare, în special prognozele vânzărilor, devin mult mai sigure. În centrul său, acest punct dulce al calculației se referă la planificarea capacității resurselor – a abilității de a converti și reflecta evenimente operaționale fizice în limbajul monetar – cheltuieli și costuri.

3. *Justificarea cheltuielilor de capital* – Este justificată rata de returnare a investiției (RRI) a unui activ achiziționat propus, cum ar fi un echipament sau un sistem informatic?

Dacă noi achiziționăm un echipament, tehnologie sau sistem, beneficiile financiare vor justifica investiția? O asemenea întrebare implică ceea ce microeconomia se referă ca fiind „bugetarea capitalului”. În mod tipic, analiza bugetării capitalului implică compararea unei baze, reflectarea afacerilor ca

obișnuite, cu un scenariu alternativ care include cheltuirea (de exemplu: în investiții) unui activ unde beneficiile așteptate vor continua dincolo de durata unui an. Un exemplu ar fi investirea într-un depozit automat care să înlocuiască munca manuală, de tip alege-și-împachetează. Unele se referă la analiza justificată a investiției asociate ca „la fel, cu excepția” sau compararea cu starea de *așa cum e* cu starea de *a fi*. O distincție a bugetării capitalului implică ecuațiile reducerii fluxului de trezorerie (RFT). Ecuațiile RFT reflectă valoarea prezentă netă (VPN) a banilor, incorporând timpul pe care l-ar lua pentru aceeași bani să câștige venituri la o anumită rată dacă ar fi fost aplicate în altă parte (de exemplu: un certificat bancar de depozitare). Rata este adeseori dată de costul capitalului organizației.

4. *Produce contra cumpără și decizii de externalizare generale* – Ar trebui să continuăm să le producem noi sau să contractăm cu o terță parte? Dacă alegem să avem o terță parte face ca produsul sau livrarea serviciului nostru înafara noastră – de regulă, externalizarea – (sau viceversa, aducerea în interior) apoi, cât de mult din cheltuielile noastre rămân și cât de mult le vom reduce (sau adăuga)? Acest tip de decizie este similar logicii și matematicii bugetării capitalului. Aceeași descriere a metodei de bugetare a capitalului se aplică – măsurând „la fel, cu excepția” schimbărilor elementare. Ideal, tehnica costurilor bazate pe activități ar trebui aplicată deoarece variabila primară este dată de activitățile de producție pe care terța parte contractoare o va realiza, care înlocuiește munca curentă din interior. Devreme ce costul nu este singura variabilă care se schimbă, un acord la nivel de servicii cu contractorul ar trebui să fie o practică standard.

5. *Procesarea și îmbunătățirea productivității* – Ce poate fi schimbat? Cum să identificăm oportunitățile? Cum să comparăm și să diferențiem oportunitățile cu impact mare de cele nominale? Câteva funcții operaționale ale unor organizații se concentrează pe reducerea costurilor și evitarea costurilor viitoare (Accesoriile veniturilor profitabile strategice se adresează contabilității manageriale pentru *raționalizare*). Aceste funcții operaționale sunt însărcinate cu provocările îmbunătățirilor productivității, și ele sunt mai puțin interesate în înțelegerea analizei profitabilității strategice – care prin prețurile produselor și serviciilor noastre aduc sau pierd bani – și mai mult pe raționalizarea proceselor, reducând risipa și activitățile de producție slab aducătoare de valoare și creșterea utilizării activelor. Aceasta este aria inițiativelor calitative ale celor Șase Sigma, principiilor de management lean și tehnicilor de planificare Just-In-Time (JIT). Exemple de astfel de costuri sunt:

- Costurile unitare ale ieșirilor și analizelor comparative;
- Costurile țintă;
- Costul calității (CC);

- Atribute aducătoare de valoare (cum ar fi aducătoare de nonvaloare contra aducătoare de valoare).
- Calculația costurilor bazate pe activități și unități de timp (TDABC);
- Contabilitatea consumurilor de resurse (CCR);
- Contabilitatea costurilor germane (*Grenzplankostenrechnung* [GPK]).
- Contabilitate pentru a lean management mediu (de asemenea reducerea continuă a costurilor);
- Teoria constrângerilor contabilității tranzitate.

Termenul de „cost estimat” este unul general. Se aplică în cazul tuturor categoriilor de fundamentare a deciziei de mai sus. Am putea concluziona că prima categorie, raționalizarea, se concentrează doar pe costuri istorice și de aceea nu necesită estimări ale costului. Totuși, impactul asupra cheltuielilor cu resursele de la adăugarea sau renunțarea diferitelor ieșiri de consum productiv, de asemenea, necesită estimări ale costului pentru a valida meritul unei decizii raționale propuse.

7. Decizia managerială și rolul contabilului de gestiune în procesul decizional

Decizia managerială trebuie să se sprijine pe costuri pertinente, recunoscute prin caracteristicile lor previzionale, care includ și costurile ascunde, costurile sociale și costurile externe. Deoarece deciziile vizează acțiuni viitoare, managementul solicită informații detaliate privind costurile viitoare, unele din acestea nefiind incluse în sistemul de colectare a datelor contabilității manageriale.

Contabilul de gestiune trebuie să ia în considerare doar acele previziuni sau estimări ale costurilor care sunt relevante pentru luarea deciziilor. Informațiile decizionale relevante reprezintă date cu privire la costuri, venituri și consumuri de resurse viitoare care sunt diferite pentru fiecare alternativă analizată. În general, managerii urmează un model decizional pentru a alege direcția de acțiune precum: obținerea de informații; efectuarea previziunilor; alegerea unei alternative; implementarea deciziei; evaluarea performanțelor.

În procesul decizional, rolul contabilului de gestiune constă în furnizarea de informații corecte, oportune, exacte și în timp și într-o formă utilă. Cu alte cuvinte, contabilul de gestiune trebuie să colecteze informațiile corespunzătoare și să le raporteze într-un mod relevant pentru management. Există mai multe tehnici decizionale generale, care îi ajută pe contabilii de gestiune să genereze aceste informații și rapoartele aferente precum: Activity-Based Costing, Direct-Costing, analiza cheltuielilor marginale și incrementale etc. Fiecare dintre

aceste tehnici oferă un format de raportare specific contribuind la identificarea informațiilor relevante pentru o anumită decizie în procesul decizional.

Rolul contabilului de gestiune este acela de a furniza managementului informațiile necesare luării deciziilor și care să reflecte atât efectele riscului în condiții de incertitudine, cât și nivelul cel mai probabil al rezultatelor. În acest context, decidenților le sunt prezentate tipurile de informații considerate relevante pentru evaluarea alternativelor decizionale, însă aceștia nu trebuie „încărcați” cu un volum prea mare de date. Datele care sunt identice pentru toate alternativele nu sunt relevante (Needles et al., 2000). Rolul contabilului de gestiune este de a colabora cu managerii, analizând și prezentând informațiile relevante într-un anumit format specific și ajutându-i astfel la definitivarea deciziilor lor.

8. Concluzii generale

În introducerea noastră, am descris scopul acestui articol ca fiind acela „de a discuta situații diferite, condiții și tipuri de decizii care pot utiliza diferite tipuri de informații ale costurilor”. Confuzia poate apărea deoarece câteva dintre metode calculează și raportează diferite costuri care nu sunt doar variații în acuratețea costurilor, dar sunt de asemenea costuri cu totul diferite.

De exemplu, metoda de contabilitate pentru un management lean violează principiul de contabilitate al cauzalității. Aceasta naște întrebarea „Este contabilitatea lean o înlocuire viabilă, o completare și/sau suplimentare pentru abordări curente și evolutive ale contabilității manageriale, cum ar fi calculația costurilor bazate pe activități?” Un alt mod de a ne întreba este „Ar trebui să *coexiste* două sau mai multe metode de raportare a costurilor diferite care să raporteze cifre neasemănătoare?” De exemplu, o metodă de calculație tactică este utilizată pentru operațiuni și luarea de decizii pe termen scurt; o altă metodă de calculație strategică (pentru planificare, marketing, prețuri și analiști ai vânzărilor de a evalua marjele de profit) este utilizată pentru decizii pe termen mai lung.

Vor fi dezbateri, dar în cele din urmă o formă de consens va triumfa în cadrul unei organizații. Argumentele care stau la bază se pot datora unei utilizări neadecvate a informației costurilor standard – și acțiunilor neadecvate potențiale care pot rezulta. Dar s-ar putea să fie o problemă mult mai adâncă: sistemul de date al contabilității costurilor *nu este* același lucru cu informația costurilor care ar trebui să fie utilizată pentru luarea deciziei. Majoritatea valorii din informația cost pentru luarea deciziei nu se află în raportările istorice – viziunea descriptivă. Valoarea sa primară constă în planificarea viitorului (cum

ar fi produsul și raționalizarea clientului), analiza costurilor marginale pentru decizii unice sau analiza compromisă dintre două sau mai multe alternative.

În consecință, testele-cheie pentru deciderea cărei metode de calculație să fie utilizată ar trebui să fie: Cum se descurcă cu proiecțiile economice? Se poate acomoda cu clasificarea cheltuielilor cu resursele în variabile, semivariabile, fixe sau inevitabile și evitabile (de exemplu: alocări pentru decizii pentru ajustarea capacității)? Aceasta izolează cheltuielile capacităților neutilizate/inactive?

Vestea cea bună este că organizațiile provoacă contabilitatea tradițională. Așa că, în final, orice tratamente contabile care dau randament în luarea de decizii mai bune ar trebui să prevaleze. Coexistența a două sau mai multor abordări ale costurilor pot cauza confuzie asupra căreia dintre ele raportează costul corect. Dar aceasta este o altă problemă. Ceea ce contează este faptul că organizațiile caută modalități mai bune de a aplica tehnicile contabilității manageriale pentru a lua decizii mai bune.

Bibliografie

- Blocher, E., Chen, K., Cokins, G., Lin, T. (2004). *Cases and Readings in Strategic Cost Management for use with Cost Management: A Strategic Emphasis*, McGraw-Hill/Irwin Publishing House, ISBN-10: 0072835699, ISBN-13: 9780072835694
- Blocher, E., Stout, D., Cokins, G., Chen, K. (2006). *Study Guide to accompany Cost Management*, McGraw-Hill Publishing House, ISBN-10:0073128171
- Blocher, E., Stout, D., Cokins, G. (2012). *Cost Management: A Strategic Emphasis*, 6th Edition, McGraw-Hill Publishing House
- Bouquin, H., (2004), *Management accounting*, TipoMoldova Publishing House, Iași, p. 42
- Briciu, S., Căpușeanu S., Rof L.M., Topor D. (2010). *Accounting and management control. Tools for performance evaluation entity*, Aeternitas Publishing House, Alba Iulia
- Cokins, G. (2012). *Strategic Business Management: From Planning to Performance* (ISBN 978-1-93735-081-9), AICPA
- Cokins, G., Căpușeanu, S., Barbu, C.M. (2011). Decisions based on synthesis documents information of the ABC (Activity-Based Costing) method, *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, Vol. 1, No. 1, pp. 112-132
- Institute of Management Accountants (2008). *Statements on Management Accounting, Practice of Management Accounting*
- Needles, Jr., B.E., Anderson, H.R., Caldwell, J.C. (2000). *Basic principles of accounting*, Levițchi, R. translation, ARC Publishing House, Chișinău, p. 1132
- Stenzel, J., Cokins, G., Schubert, K.D. (2010). *CIO Best Practices: Enabling Strategic Value with Information Technology (Wiley and SAS Business Series)*, Wiley Publishing House, ISBN-10: 0470635401, ISBN-13: 9780470635407
- <http://bigfatfinanceblog.com/2010/02/01/the-shift-to-predictive-accounting/>
- <http://blogs.sas.com/content/cokins>