

**UNELE CONSIDERAȚII PRIVIND CONTABILITATEA DE GESTIUNE
STRATEGICĂ
SOME ASPECTS REGARDING STRATEGIC MANAGERIAL ACCOUNTING**

Svetlana MIHAILA, dr., conf. univ., ASEM,

e-mail: sv_mihaila@yahoo.com

Ecaterina BRAD, studentă, ASEM,

e-mail: ecaterina.brad.96@inbox.ru

Abstract. *In order to achieve the goals the entity seeks, it is primarily needed strategic information, and the main information source is accounting, implicitly strategic management accounting.*

Through the research, the authors have proposed to show the importance of strategic management accounting within the entity by presenting a series of definitions. At the same time, were established the functions of strategic management accounting, the objectives, the elements and the main tools for more efficient planning.

Cuvinte cheie: contabilitate de gestiune strategică, funcții, obiective, performanță.

Cod JEL. M40

Introducere. Fiecare entitate are un destin și căutarea destinului propriu este ceea ce deosebește entitatea creativă de cea pasivă. Managerii au o responsabilitate majoră pentru această căutare și o pot îndeplini prin dobândirea unei înțelegeri mai profunde a prezentului și prin crearea unei imagini cuprinzătoare a viitorului. Astăzi, una dintre cele mai frecvente cerințe, pentru o funcție de conducere, este viziunea, care poate însemna o diversitate de lucruri: să gândești pe termen lung; să poți descrie conturul unui posibil viitor care implică schimbări sau să poți distinge, în haosul și confuzia prezentului, elementele care determină ceea ce va urma. Pentru a putea atinge scopul urmărit, în limita obiectivelor propuse, este nevoie de informație strategică. Principala sursă de informații necesare pentru stabilirea strategiilor este contabilitatea.

Conținutul de bază. În timp contabilitatea de gestiune a evoluat de la o formă orientată spre costuri, la calcularea costului produselor fabricate și aplicarea bugetării și a altor tehnici (standard cost, analiza abaterilor, bugete flexibile, ROI), ulterior devenind o știință orientată spre client și calcularea unor indicatori de performanță strategică (Value Based Management, ABC, ABM, Balanced Scorecard, EFQM, Benchmarking), de unde și apare necesitatea *contabilității de gestiune strategice*.

Strategia este aceea care influențează, direct și indirect, atât structura, cât și instrumentele de gestiune. Acest fapt este dovedit și de către economistul american McKinsey, care abordează strategia ca „*un ansamblu de decizii și acțiuni relative pentru alegerea mijloacelor și pentru articularea resurselor în vederea atingerii obiectivului*” [1, p.234].

Termenul *contabilitatea de gestiune strategică*, și-a cunoscut apariția în SUA, anii '80, fiind menționat în lucrările economiștilor Kaplan R., Cooper R. și Johnson T. „*Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*”, unde se accentuează necesitatea adaptării contabilității de gestiune la schimbările mediului industrial.

În literatura de specialitate din Marea Britanie se regăsește o dezvoltare continuă a contabilității de gestiune strategice (Strategic Management Accounting), în deosebi în lucrările cercetătorilor Bromwich M. și Bhimani A., care pun accentul pe o strategie clară, cu orientare calitativa puternică, asociată funcției de marketing.

Pentru atingerea obiectivelor propuse, contabilitatea managerială strategică urmărește patru etape [1, p.234]:



Figura 1. Etapele contabilității de gestiune strategică

Sursa: elaborat de autori

În literatura de specialitate se întâlnesc mai multe noțiuni ale **contabilității de gestiune strategică**, fiecare avînd propria însemnătate, iar utilizarea uneia sau a mai multora va contribui la lărgirea orizontului de cunoaștere în domeniul contabilității:

- *Contabilitatea de gestiune strategică* este un tip de contabilitate, care se axează cu preponderență nu numai pe factorii interni, ci și pe factorii externi. Aceasta include finanțele la nivel de industrie, veniturile și tendințele viitoare [2].
- *Contabilitatea de gestiune strategică* este o parte a contabilității de gestiune, care oferă informații prin adoptarea deciziilor de management strategic [3].
- *Contabilitatea de gestiune strategică* reprezintă un sistem informatic ce sprijină strategia de planificare [4].
- *Contabilitatea de gestiune strategică* înglobează un proces integrat de colectare, identificare, măsurare, depozitare, interpretare și prezentare a informațiilor financiare și non-financiare pentru analiza mediul intern și extern [5].

De asemenea, literatura de specialitate relevă un șir de funcții ale contabilității de gestiune strategică, care se vor analiza consultînd mai multe surse. Așadar:

- ⇒ furnizează informații pentru planificarea strategică, adică pentru dezvoltarea de programe țintă pentru atingerea obiectivelor strategice, pentru calculul bugetelor strategice relevante;
- ⇒ furnizează informații despre mediul intern și extern al organizației pentru a analiza, evalua și monitoriza implementarea strategiei și a misiunii organizației [5];
- ⇒ funcția de prezentare a informațiilor sau de suport informatic, ce este o funcție de control tehnologic. Prin implementarea acesteia, contabilitatea de gestiune strategică are sarcina de a prezenta informațiile prognozate pentru implementarea funcțiilor decizionale pe termen lung;
- ⇒ funcția de analiză urmărește formarea unei viziuni complexe asupra obiectelor de control studiate. Prin îndeplinirea acesteia, contabilitatea strategică evaluează rezultatele obținute efectiv și compară acestea cu valorile planificate [6];
- ⇒ funcția de planificare (prognoză) este concepută pentru a rezolva astfel de probleme cum ar fi definirea indicatorilor de referință care determină strategia de dezvoltare a organizației, crearea unei scheme de interacțiune între unitățile structurale ale organizației în procesul de determinare a indicatorilor planificați, etc. [7];

- ⇒ diviziunea resurselor, ce include diviziunea resurselor organizaționale cu caracter limitat de tipul: fonduri, surse umane și experiență tehnologică [8, p. 51];
- ⇒ coordonarea internă înseamnă că, în coordonarea activității unei organizații trebuie să se ia în considerare atât laturile ei forte, cât și părțile vulnerabile în scopul realizării unei integrări efective a operațiunilor interne.

Contabilitatea de gestiune strategică urmărește o serie de obiective (strategice). Aceste obiective sunt concentrate pe mediul extern al unității economice și se pot grupa în 8 categorii [9, p.83]:

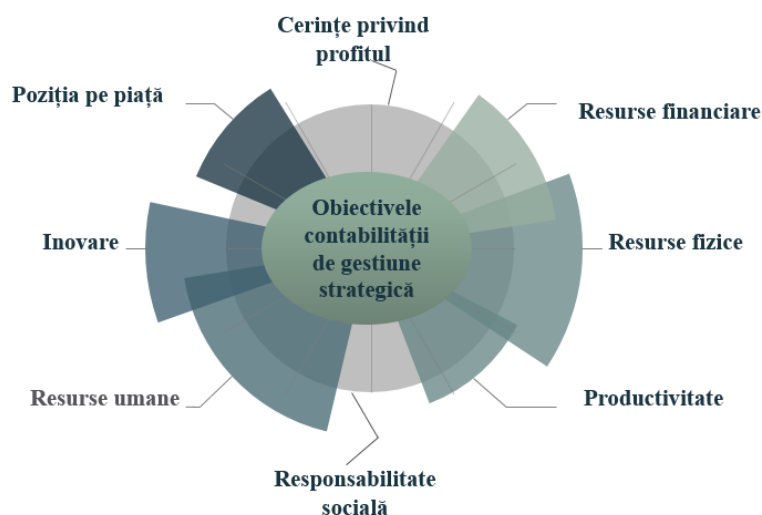


Figura 2. Obiectivele contabilității de gestiune strategică

Sursa: elaborat de autori

În baza figurei 2, putem menționa că, *poziția de piață* semnifică cota de piață dorită pe piețele curente și pe cele noi.

Inovarea este atunci când entitatea dezvoltă produse și servicii noi cu ajutorul echipamentelor performante.

Resursele umane - tot ceea ce ține de selectarea, dezvoltarea și antrenarea angajaților în procesul de muncă.

Resursele financiare - se identifică sursele de capital și modul de formare a acestora.

Resursele fizice se referă la toate echipamentele și facilitățile pe care le are entitatea și respectiv modul lor de utilizare.

Productivitatea se poate obține atunci când se utilizează eficient resursele de care depinde aceasta.

Responsabilitatea socială are loc atunci când se conștientizează efectele asupra comunității la realizarea oricărui gen de activitate.

Cerințele privind profitul înglobează realizarea bunăstării financiare măsurabile.

Ca *scop* al contabilității de gestiune strategică îl reprezintă formularea informațiilor privind situația mediului intern și extern pentru elaborarea strategiei pe termen lung.

De menționat că, comun contabilității de gestiune strategice este analiza și furnizarea informațiilor financiare și non-financiare, orientând managementul spre mediul intern și extern al entității.

În esență, procesul contabilității de gestiune strategică înglobează în sine trei elemente de bază, care se află în strânsă legătură cu: *analiza strategică, planificarea strategică și controlul strategic.*

Analiza strategică proiectează starea activității economice (afacerii) organizației la un moment dat. Așadar, în timpul implementării analizei strategice se face o evaluare a clarității și realității aplicării obiectivelor strategice.

Planificarea strategică implică în sine elaborarea obiectivelor clare, realizabile în timpul apropiat întru dezvoltarea și progresul întreprinderii.

Controlul strategic are rolul de a monitoriza realizarea obiectivelor strategice și de a asigura revenirea la etapa de luare a deciziilor strategice.

În cadrul unei entități pentru a elabora o contabilitate de gestiune strategică, bazată pe obiective și strategii este nevoie de o serie de instrumente de contabilizare strategică, care includ:

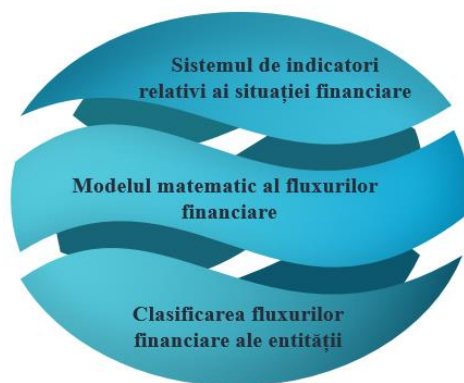


Figura 3. Instrumentele contabilității de gestiune strategică

Sursa: elaborat de autori

Primul instrument al contabilității de gestiune strategică îl constituie sistemul de indicatori relativi pentru evaluarea situației financiare a unei organizații, ce ar trebui să acopere toate aspectele: poziția proprietății, stabilitatea financiară, solvabilitatea și lichiditatea, activitatea întreprinderii.

Al doilea instrument îl constituie clasificarea fluxurilor financiare ale întreprinderii (tabelul 1):

Tabelul 1. Clasificarea fluxurilor financiare ale entității

Nr. crt.	Clasificarea caracteristicilor	Tipul fluxurilor financiare
1	Atitudinea față de resursele bănești	Fluxul de numerar Fluxul de numerar nefinanciar
3	Semnul absolut	Fluxul de numerar pozitiv Fluxul de numerar negativ
4	Metoda de calculare a valorii fluxului de numerar	Finalul sau totalul fluxului financiar Fluxul de numerar net
5	Tipuri de activități economice și financiare	Fluxul de numerar din activități curente Fluxuri de numerar din activitățile de investiții Fluxul de numerar din activități financiare
6	Atitudinea față de organizație	Fluxul de numerar extern Fluxul de numerar intern
7	Durata	Fluxul de numerar pe termen scurt Fluxul de numerar pe termen mediu Fluxul de numerar pe termen lung

10	Risc	Riscul financiar riscant Fluxul financiar lipsit de lichiditate
11	Semnificație	Fluxul financiar principal/ prioritar Fluxul financiar secundar

Sursa: elaborat de autori după [10]

Al treilea instrument este modelul matematic al fluxurilor financiare, care se prezintă ca un sistem de ecuații ce descrie fluxurile financiare ale organizației și interacțiunea dintre ele, determină posibilitățile de optimizare a fluxurilor financiare și în rezultat, ameliorează eficiența activităților economice și financiare ale organizației.

Concluzie. Contabilitatea de gestiune strategică furnizează informații privind activitatea entității pe sectoare, subdiviziuni managerilor de diferite nivele, organelor de conducere, în scopul luării deciziilor viitoare cu caracter strategic, tactic și operativ. Managementul oricărei entități trebuie să se orienteze spre direcții noi de gestiune prin obținerea și prelucrarea informației conform unor sisteme de gestiune mai avansate, utilizarea unor noi abordări la determinarea și gestiunea costurilor.

Putem afirma că, particularitățile contabilității de gestiune strategice se axează pe scopul acesteia, în special, de a prezenta informația necesară elaborării strategiei de gestiune a entității, a întocmi rapoarte strategice de trecut, prezent și viitor; de a folosi o analiză strategică; de a utiliza sistemul de planificare, programare, bugetare, fiind orientată spre a controla executarea planului strategic de dezvoltare a entității.

Bibliografia:

1. BAJAN M., Contabilitatea managerială strategică – instrument al managementului, Studia universitatis, USM, 2010, nr.2(32), pp 234-236.
2. <https://bizfluent.com/facts-6755021-strategic-management-accounting-.html>
3. <http://www.1cashflow.ru/strategicheskij-upravlencheskiy-uchet>
4. http://elar.urfu.ru/bitstream/10995/36285/1/urrr_2015_69_1.pdf
5. <http://www.uchet24.ru/stragupravuchet.htm>
6. <http://web.snauka.ru/issues/2015/08/57091>
7. ШЕШУКОВА Т.Г., МУХИНА Е.Р. Развитие управленческого учета на предприятиях по производству электротехнической продукции, Монография. Пермь: Изд-во Пермского национального исследовательского политехнического университета, 2-15. 264 p.
8. BURLACU N., GRAUR E., Bazele Managementului Curs Universitar (pentru specialitățile tuturor formelor de studii), Editura ASEM, Chișinău -2006, 207 p.
9. BALAN A., BARBĂNEAGRĂ O., BUCOS T., ERHAN L., GUTIU T., ȚĂRUȘ V., Economia Unităților Economice, Chișinău, 2016, 386 p.
10. Стратегический управленческий учет и его роль в управлении финансовыми потоками организации, Управленческий учет №3, 2005
<https://dis.ru/library/701/25993/>