

INTERDEPENDENȚA INFORMAȚIEI CONTABILE DE TIP COST ȘI PROCESUL DECIZIONAL

THE INTERDEPENDENCE OF COST-TYPE ACCOUNTING INFORMATION AND THE DECISION-MAKING PROCESS

Autor: CĂTĂLINA BARAC

e-mail: catalina.barac@gmail.com

Conducător științific: SVETLANA MIHAILA, ORCID: 0000-0001-5289-8885

e-mail: svetlana.mihaila@ase.md

Academia de Studii Economice a Moldovei

Abstract. *The complexity of economic activities in the conditions of the market economy, determines the increase in the role of economic-financial information for the purpose of adopting decisions within the entities. Thus, the importance of accounting has increased significantly in the last decades, the decision-making process representing one of the most important activities of the entity. This paper aims to argue the relevance of cost information in the decision-making process at the entity level, based on the theoretical and qualitative approach, as well as the methods inherent in the research, bibliographic, bibliometric analysis, the method of comparison, synthesis and others. Likewise, based on the bibliometric analysis, research trends and directions were highlighted in relation to the issue studied at the national level, repeatedly demonstrating the relevance and importance of the studied theme.*

Keywords: *cost, decision, decision-making process, accounting information, management, relevance*

JEL: M40, M41

Introducere

Contabilitatea de gestiune a evoluat de la o contabilitate a costurilor, unde accentul se punea pe determinarea costului produsului final, la etapa actuală, în care aceasta trebuie să constituie o parte componentă a managementului entității, ca o funcție a acesteia de a interpreta și furniza informație financiar-contabilă și nonfinanciară pentru procesul decizional și elaborarea de recomandări pentru viitor în vederea realizării performanțelor de natură tactică și strategică [12].

Informația contabilă reprezintă, fără îndoială, una dintre principalele surse informaționale ale oricărui sistem decizional, or, corectitudinea și relevanța deciziilor în cadrul entității depinde de calitatea informațiilor contabile, o cerință vitală pentru contabilitatea de gestiune fiind existența unui sistem informațional de calitate al costurilor.

Scopul lucrării constă în examinarea conceptului de decizie, componentelor și etapelor procesului decizional, deopotrivă, argumentarea relevanței informației de tip cost pentru procesul decizional la nivel de entitate și prezentarea principalelor decizii manageriale în baza acestora.

Actualitatea temei rezidă din omniprezența costurilor în cadrul entității și adaptarea la noua realitate precum că contabilitatea de gestiune nu trebuie să se limiteze doar la calculul costurilor, dar și să asigure calitatea deciziilor manageriale, formând o imagine internă veridică, ceea ce îi sporește utilitatea.

Metodologia cercetării

Abordarea metodologică a cercetării se bazează pe abordarea teoretică și abordarea calitativă, sintetizând cunoașterea și înțelegerea de noțiuni și termeni prin centrarea pe aspecte contabile și managerile, în speță, pe procesul decizional. În demersul edificării cercetării, s-au utilizat mai multe metode de cercetare: *metoda analitică*, *analiza bibliometrică*, *metoda comparației*, *metoda sintezei*, *metoda inducției și metoda deducției*.

De-a lungul timpului, dintr-o activitate eminentemente practică, ale cărei cunoștințe erau dobândite în mod empiric, contabilitatea s-a transformat într-o disciplină științifică, fapt ce se demonstrează prin amploarea cercetărilor efectuate la nivel național și internațional. În acest sens, în perimetrul tematicii studiate, la nivel național se evidențiază lucrările autorilor: Mihaila, S., Bădicu, G. [1], Hlaciuc, E. [7], Caraman, S., Cușmăunsă, R. [3] și alții, de asemenea, la nivel internațional, se disting lucrările autorilor: Ionașcu, I. [8], Burduș [2], Perez, R. [13], Kaplan, R. S., Atkinson, A. A. [9] și alții

În scopul documentării cu privire la nivelul cercetării tematicii studiate la nivel internațional, s-a recurs la analiza bibliometrică prin intermediul platformei Web of Science (WoS) și a software-ului de interpretare a datelor Biblioshiny, prestabilind trei criterii de cercetare: identificarea sintagmelor „*decision-making process*” și „*costs*” în tematica publicațiilor, pe parcursul *anilor 1979–2023*. În urma analizei, s-au identificat 5575 rezultate prin intermediul platformei Web of Science, care s-au extras în scopul interpretării cu ajutorul software-ului Biblioshiny. În contextul celor menționate, conform rezultatelor obținute în figura 1, cele mai multe publicații științifice se atestă în anul 2021 – 492 publicații, anul 2022 – 472 publicații, anul 2019 – 462 publicații, anul 2020 – 451 publicații etc.

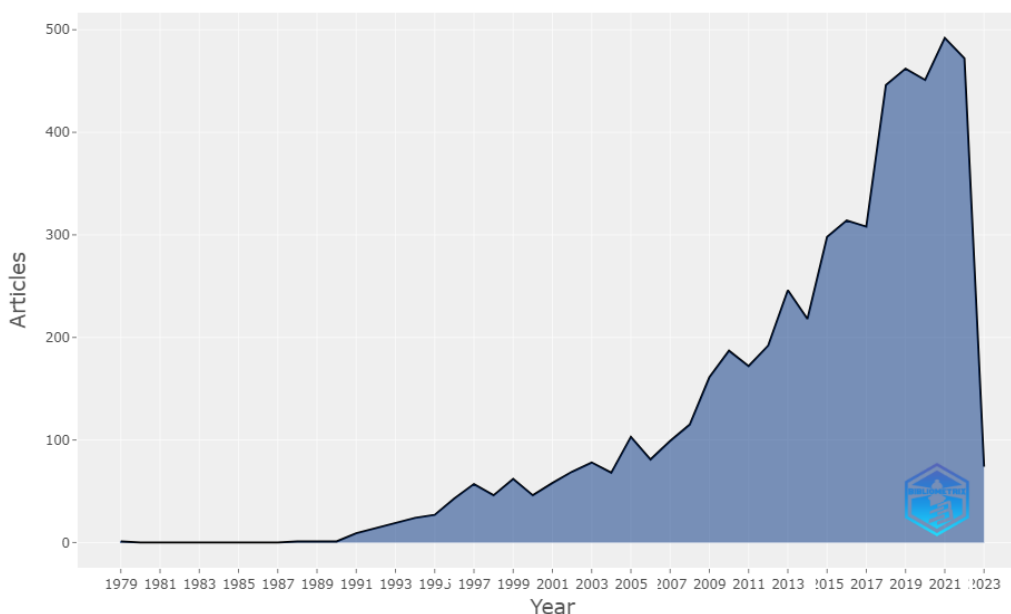


Figura 1. Productivitatea științifică anuală în perioada 1979 – 2023

Sursa: elaborat de autor în baza rezultatelor Web of Science prin intermediul Biblioshiny

În urma identificării frecvenței publicării pe platforma WoS, considerăm oportună prezentarea celor mai productive țări în cercetare științifică pe marginea subiectului procesului decizional în perimetrul informației de tip cost: Statele Unite ale Americii – 2 712 publicații, China – 1 113 publicații, Regatul Unit – 935 publicații, Canada – 699 publicații, Italia – 663 publicații, Spania – 610 publicații, Brazilia – 450 publicații, Australia – 443 publicații, Germania – 428 publicații etc.

În baza figurii 2, conchidem că cele mai puternice legături dintre criteriile „*titlu-cuvinte-cheie-țară*” se atestă între Statele Unite ale Americii, Regatul Unit, Canada, China, Spania, Germania și cuvintele-

cheie: *decision-making, optimization, cost-effectiveness, decision-making proces, decision support system, uncertainty, sustainability*, de unde se observă și direcțiile de cercetare ale autorilor din țările respective prin terminologia utilizată în titlul publicațiilor, care în accepțiunea generală, oferă tonul întregii cercetări, astfel, identificăm următoarele cuvinte reprezentative: *economic, decision, decision-making, assessment, analysis, study, management, evaluation, support* etc.

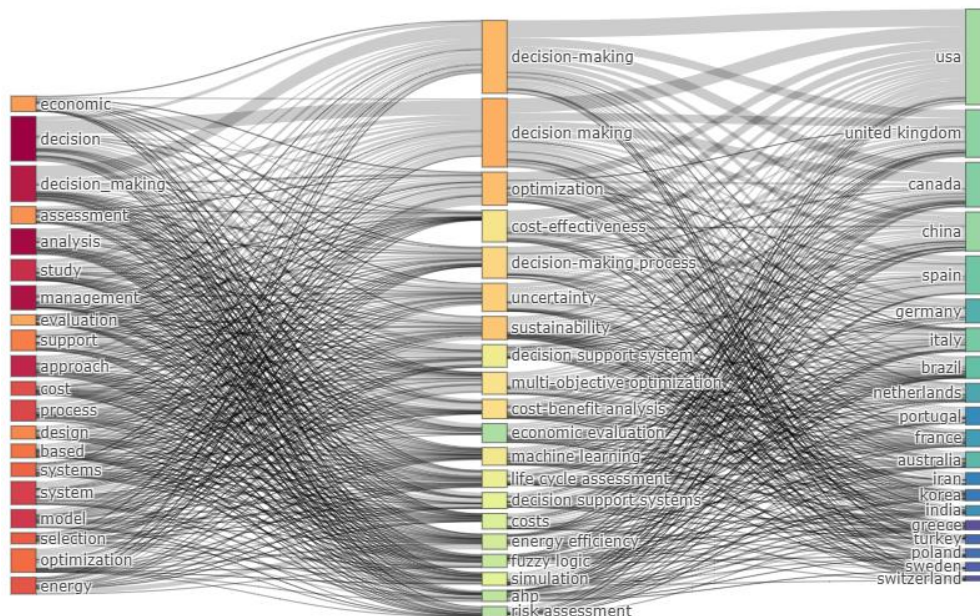


Figura 2. Interconectivitatea criteriilor „titlu – cuvinte-cheie – țară” în perioada 1979 – 2023

Sursa: elaborat de autor în baza rezultatelor Web of Science prin intermediul Biblioshiny

Sintetizând, analiza bibliometrică a permis identificarea principalelor traiectorii de studiu în raport cu tematica cercetată, oferind posibilitatea dezvoltării materialului și demonstrând în mod repetat actualitatea și interesul cercetătorilor la nivel național și internațional asupra importanței informației contabile de tip cost în procesul decizional.

Procesul decizional la nivel de entitate

Una din sarcinile principale ale contabilității de gestiune, ce determină atât perspectivele strategice privind dezvoltarea entității, cât și utilizarea curentă eficientă a resurselor este *adoptarea deciziilor manageriale*. Din punct de vedere etimologic, conceptul de *decizie* provine de la cuvântul latin *decisio*, care semnifică *acțiunea de a decide, rezultatul acestei acțiuni*.

Potrivit Dicționarului Explicativ al Limbii Române, decizia reprezintă o „*hotărâre luată în urma examinării unei probleme, a unei situații, soluție adoptată dintre mai multe posibile*” [5], adică, o alegere conștientă din mai multe alternative pentru atingerea unui obiectiv.

În opinia autorul Perez, R. decizia constituie „*o acțiune umană, care confruntată cu un eveniment extern (informație), trebuie să identifice căile posibile de acțiune care vor duce la îndeplinirea scopului propus*” [13, p.256]. În aceeași ordine de idei, autorii Caraman, S. și Cușmăunsă, R., sunt de părere că o decizie este „*o alegere între mai multe alternative în atingerea unor obiective, acolo unde nu există alternative nu pot fi luate decizii și nimic nu mai poate fi făcut pentru a schimba trecutul în viitor*” [3, p.166]. Deopotrivă, cercetătorii români, Ionașcu, I., Tiberiu, A. și Stere, M. definesc decizia drept „*un proces de transformare a informațiilor primare de un decident în acțiuni, în cadrul unei organizații sau al unei părți a organizației*” [8, p.15]. Drept urmare, conchidem că definiția deciziei înglobează acțiunea de a alege din mai multe opțiuni.

În scopul adoptării unei decizii în condiții de operativitate și relevanță, managementul entității parcurge un amplu proces de informare și analiză – **proces decizional**. Potrivit cercetătorilor autohtoni, Caraman, S. și Cușmăunsă, R., procesul decizional reprezintă „*procesul de selecție între alternativele viitoare nesigure, trebuie subliniat faptul că toate deciziile sunt de perspectivă, iar o decizie este o alegere între mai multe alternative în atingerea unor obiective*” [4, p.184].

Procesul decizional este un proces rațional de cunoaștere, pregătire și luare a deciziei, dirijarea acestuia necesită utilizarea diferitor informații, care trebuie controlate de contabilitate în vederea corespunderii cerințelor calitative, pentru a fi relevante în procesul de elaborare și adoptare a deciziilor [1, p.31-32].

În contextul celor menționate, rezultă că orice proces decizional are următoarele componente: *decidentul, variantele decizionale, criteriile decizionale, obiectivele decizionale, mediul ambiant și mulțimea consecințelor decizionale* (figura 3):

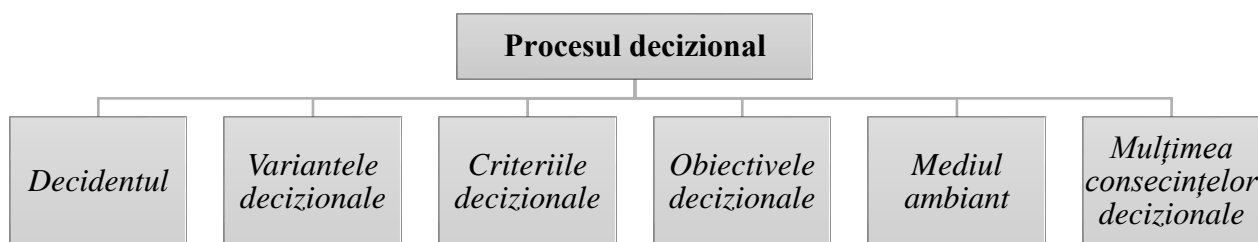


Figura 3. Componentele procesului decizional

Sursa: elaborat de autor în baza [2, p.324]

În baza informației prezentate în figura 3, se va analiza fiecare element al procesului decizional [2, p.324-325], astfel, **decidentul** este reprezentat de individul sau mulțimea de indivizi, care urmează să aleagă varianta cea mai avantajoasă din mai multe posibile, calitatea deciziei depinzând de calitățile, cunoștințele și aptitudinile acestuia.

Variantele decizionale constau în ansamblul alternativelor posibile pentru realizare a unui obiectiv și sunt reprezentate de căile de acțiune prin care decidentul consideră că ar putea realiza un anumit obiectiv decizional.

Criteriile decizionale reprezintă punctele de vedere ale decidentului, cu ajutorul cărora se izolează aspecte ale realității în cadrul procesului decizional, în managementul unei entități, utilizându-se o serie de criterii, cum ar fi profitul, gradul de utilizare a capacității de producție, prețul, calitatea, termenul de recuperare al investițiilor, durata ciclului de producție etc.

Obiectivele decizionale sunt reprezentate de nivelurile criteriilor decizionale, care se pot realiza prin aplicarea variantelor decizionale în fiecare stare a naturii sau stare a condițiilor obiective.

Mediul ambiant este compus din ansamblul condițiilor interne și externe organizației care sunt influențate și influențează decizia. Mediul ambiant se caracterizează printr-o mobilitate deosebită, mai ales în ultima perioadă, asistăm în cadrul condițiilor interne la o perfecționare a pregătirii personalului, perfecționarea sistemului informațional etc, iar în cazul condițiilor externe se înregistrează modificări în legislația țării etc.

Mulțimea consecințelor decizionale cuprinde ansamblul rezultatelor potențiale ce s-ar obține potrivit fiecărui criteriu decizional și fiecărei stări a condițiilor obiective, prin aplicarea variantelor decizionale. Stabilirea consecințelor reprezintă o activitate de previziune, care nu se poate realiza întotdeauna cu multă exactitate, întrucât nu se cunosc cu certitudine cauzele care ar putea determina producerea lor.

În urma identificării elementelor procesului decizional, este oportună prezentarea etapelor procesului de luare a deciziei, or, indiferent de tipul de decizie adoptat, de modelul de luare a deciziei sau de nivelul condițiilor de certitudine sau incertitudine, procesul decizional are la bază următoarele etape (figura 4):

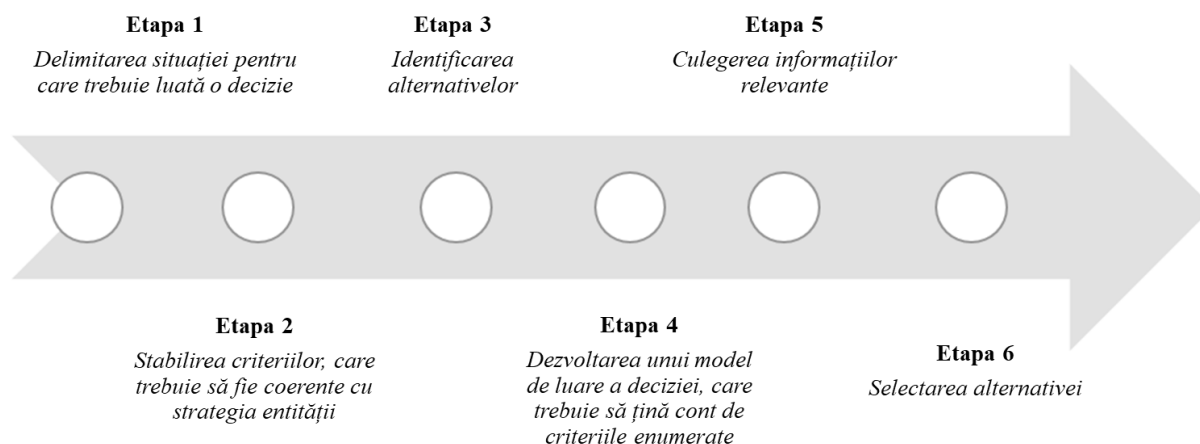


Figura 4. Etapele procesului decizional

Sursa: elaborat de autor în baza [7, p.224]

Fiecare succes sau eșec al entității depinde de deciziile adoptate zilnic de către manageri vizând modul alocării resurselor economice, sistemul de control al proceselor de muncă, soluționarea problemelor apărute la entitate și altele. Astfel, fiecărei decizii îi corespunde un anumit specific, în funcție de natura problemei pe care o abordează, ca urmare, se constată interdependența dintre conținutul tehnic și economic al deciziilor.

Relevanța costurilor de producție asupra procesului decizional

Optimizarea activității entităților este condiționată de un proces continuu de culegere și prelucrare a datelor care contribuie la asistarea procesului managerial. Informațiile prezintă valoare pentru management doar dacă ele contribuie la reducerea incertitudinii viitorului, dacă pot afecta deciziile contribuind la modificarea consecințelor acestora [4, p.26]. Informațiile necesare conducerii operaționale, tactice și strategice sunt furnizate de către contabilitatea de gestiune.

În accepțiunea generală, procesul decizional înglobează un proces de înalt raționament și responsabilitate, care urmărește identificarea scopurilor și obiectivelor entității. În scopul atingerii acestora, studiindu-se variantele alternative de acțiuni posibile, iar după culegerea și prelucrarea informației necesare, managerii aleg varianta optimă.

Informațiile necesare managementului operațional, tactic și strategic sunt furnizate de contabilitatea de gestiune. Astfel, informațiile de proveniență internă sunt folosite de conducere în trei direcții: *elaborarea de planuri și monitorizarea realizării acestora, coordonarea zilnică, incluzând și stabilirea prețurilor și a unei politici adecvate, privind publicitatea, precum și rezolvarea problemelor ce confruntă entitatea* [10, p.28].

Pentru a furniza informații utile pentru luarea deciziilor se recomandă cunoașterea foarte bună a costurilor, comportamentului costurilor, măsura în care un cost poate să dispară și relația cu așteptările clientului. În acest context, baza proceselor decizionale o constituie fluxul/sistemul informațional, sistemul contabil oferă soluții viabile pornind de la contabilizarea proceselor până la nivelul integrat al raportării financiare [7, p.219].

Reieșind din cele menționate, sistemul informațional al costurilor trebuie să monitorizeze rezultatele celorlalte sisteme de control, să ofere o bază puternică pentru controlul financiar și să fie factor decisiv în vederea adoptării deciziilor sau planificării pe viitor.

Pornind de la importanța sistemului informațional al costurilor și luarea deciziilor, prezentăm posibilitățile de utilizare a informațiilor de tip cost de către responsabilii de centre a diferitor nivele de responsabilitate (figura 5):

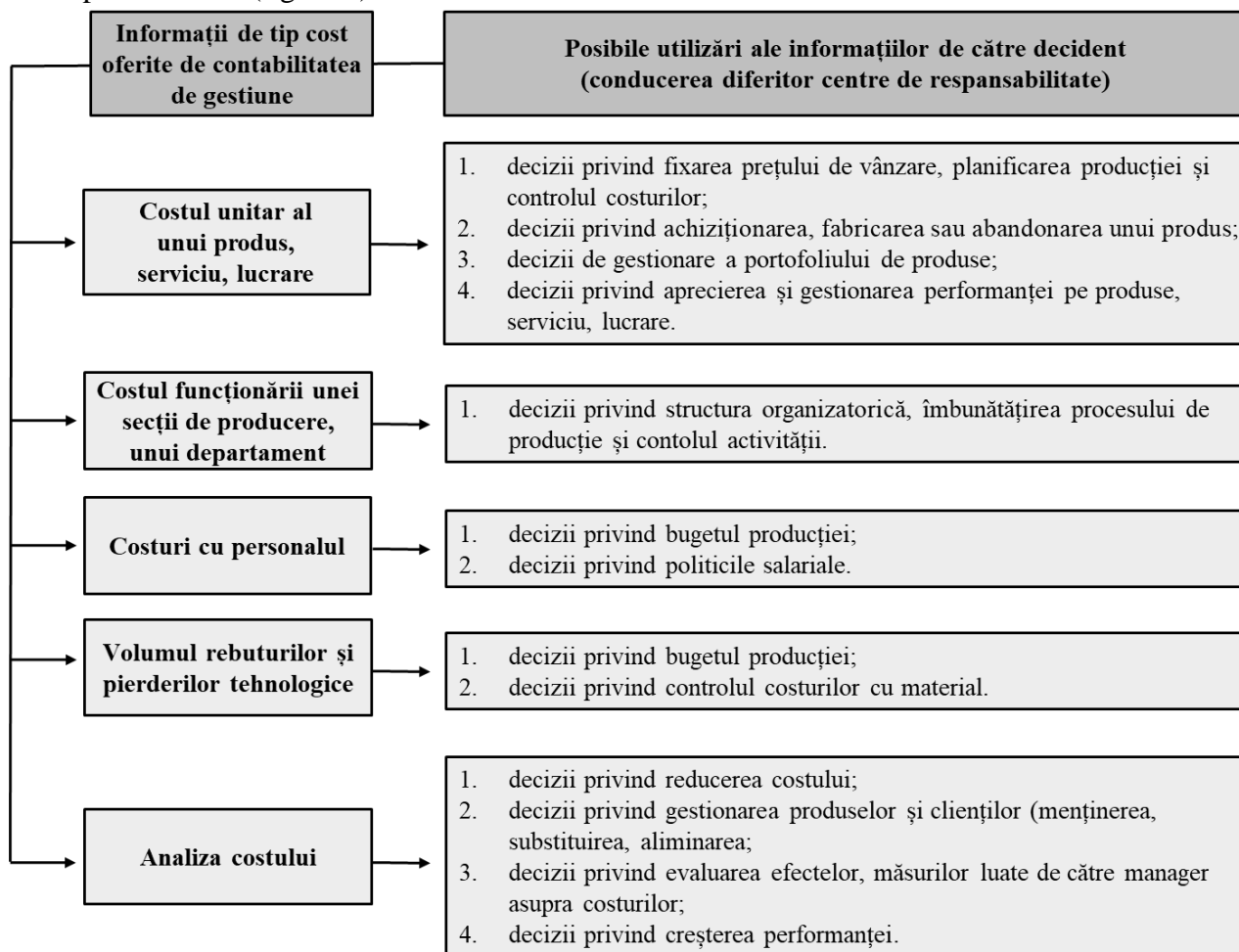


Figura 5. Informații de tip de cost și posibile utilizări de către decident

Sursa: elaborat de autor în baza informațiilor conținute în [12] și [7, p.230]

Potrivit cercetătorilor Kaplan, R. și Atkinson, A., informația de tip cost este valoroasă pentru management din trei motive [9, p.222]:

1. pe baza costului se decide achiziționarea, fabricarea sau abandonarea unui produs și este influențată natura relațiilor cu clienții;
2. costurile pot reprezenta o bază pentru fundamentarea prețurilor;
3. prin analiza costurilor se identifică nevoile de îmbunătățire a produselor, a designului sau a procesului de producție.

Sintetizând, procesul decizional necesită utilizarea informațiilor furnizate de către contabilitatea de gestiune, informații corecte, exacte, oportune, obținute în timp util și relevante. În conformitate cu art.20 al Legii contabilității și raportării financiare, una dintre caracteristicile calitative fundamentale ale informației contabile este **relevanța**, care presupune că „informațiile trebuie să fie importante pentru utilizatori și să-i ajute să evalueze evenimentele trecute, prezente sau viitoare, să confirme sau să corecteze evaluările anterioare ale acestora” [11].

Drept urmare, conceptul de relevanță face referire la selectarea unei direcții de acțiune pe baza rezultatelor așteptate în viitor și la diversificarea informației în funcție de direcțiile de acțiune, deopotrivă, conceptul se aplică tuturor situațiilor de decizie, cum ar fi: decizia privind comenzile speciale unice, decizia privind renunțarea la un produs, decizia privind producerea unei piese sau cumpărarea de la furnizori, decizia privind reducerea prețului de vânzare și altele.

Concluzii

În condițiile mediului concurențial, informația contabilă reprezintă un limbaj universal al afacerilor care poate contribui la optimizarea calității deciziilor adoptate la diferite nivele. Informația contabilă este o informație specifică, rezultată din prelucrarea prin metode, procedee și instrumente proprii datelor din contabilitate, reprezentând tabloul de bord, suportul deciziilor economice, financiare și gestionare ce sunt luate de către managerii entităților [6].

În prezenta lucrare s-a reliefat rolul contabilității de gestiune, în speță, a informației de tip cost, într-u asigurarea unei informații obiective și veridice tuturor utilizatorilor, mai ales proprietarilor și conducătorilor entităților, or, la toate etapele procesului de luare a deciziilor se utilizează diferite informații care trebuie controlate de contabilitate și care trebuie să corespundă cerințelor calitative, întru a fi necesare și utile procesului decizional managerial.

Referințe bibliografice

1. BĂDICU, Galina; MIHAILA, Svetlana. Contabilitatea de gestiune avansată: Note de curs. 2020, 224 p.;
2. BURDUȘ, E., POPA, I. Fundamentele managementului organizației, ediția a II-a. București: Editura Pro Universitaria, 2018, 394 p.;
3. CARAMAN, S., CUȘMĂUNȘĂ, R. Contabilitatea managerială. Chișinău: Î.S. F.E.-P. „Tipografia Centrală”, 2015, 188 p.;
4. CARAMAN, S., CUȘMĂUNȘĂ, R. Contabilitatea managerială. Note de curs. Manual. Chișinău: ASEM, 2007, 225 p.;
5. Dicționarul Explicativ al Limbii Române. Disponibil: <https://dexonline.ro/definitie/decizie>;
6. DOLGHI, C. Rolul informației contabile în procesul decizional. În: Conferința „Integrare prin cercetare și inovare”, Chișinău, 28-29 septembrie 2016, p.199-202;
7. HLACIUC, E., MIHAILA, S., BĂDICU, G. Contabilitatea managerială aprofundată. Manual. Suceava: Editura Universității Ștefan cel Mare, 2022, 250 p.;
8. IONAȘCU, I., TIBERIU, A., STERE, M. Control de gestiune. București: Editura Economică, 2006, 272 p.;
9. KAPLAN, R. S., ATKINSON, A. A. Advanced Management Accounting, Third Edition. SUA: Pretice Hall International, 1998, 816 p.
10. LEPĂDATU, G. Contabilitate de gestiune. București: Editura „Pro Universitaria”, 2007;
11. Legea contabilității și raportării financiare nr.287 din 15.12.2017. Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2018, nr.1-6, art.22 din 05.01.2018;
12. MIHAILA, Svetlana; BĂDICU, Galina. *Informația contabilității de gestiune—sursă fundamentală în analiza performanței și dezvoltării durabile a entităților*. In: Paradigma contabilității și auditului: realități naționale, tendințe regionale și internaționale. 2016. p. 198-204.;
13. PEREZ, Rodolfo. *Como decidir*. Buenos Aires: Editorial Cangalo, 1991, p.256.