

INFORMAȚIA CONTABILITĂȚII DE GESTIUNE – SURSĂ FUNDAMENTALĂ ÎN ANALIZA PERFORMANȚEI ȘI DEZVOLTĂRII DURABILE A ENTITĂȚILOR

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

sv_mihaila@yahoo.com

BADICU Galina, conf. univ., dr., ASEM

gbadiku@mail.ru

Rezumat: Acest articol tratează aspecte privind rolul și locul informației contabilității de gestiune în sistemul informațional al entității, făcând referire la următoarele aspecte: etapele procedurii actului decizional, obiectivele urmărite prin contabilitatea de gestiune, importanța informației privind costurile în sistemul informațional al entității și în procesul decizional, posibilitățile de utilizare a informațiilor de tip cost de către conducerea diferitor nivele de responsabilitate, factorii de influență în alegerea corectă a indicatorilor de performanță KPI relevanți. Materialul expus descrie unele concepte ale sistemului de indicatori-cheie, care stau la baza determinării performanței entității.

Abstract: In this article the author enlarges upon the role and place of the managerial accounting data within the company's information system. In this regard, the author refers to the following aspects: the stages of the decision-making process, the objectives of the managerial accounting, the importance of the information on costs within the company's information system and in the decision-making process, the possibilities of using the cost data by different level management, the determinants for the proper selection of the relevant KPIs. The author also traces out certain concepts of the key indicators system underlying the process of assessment of company's performance.

Cuvinte cheie: costuri, performanță, informație, entitate, indicatori de performanță, decizii manageriale, contabilitate de gestiune.

Key words: costs, performance, information, company, performance indicators, managerial decisions, managerial accounting.

Introducere. În condițiile de globalizare, concurență intensă, costuri ridicate, cursuri de schimb impuse de economia de piață, complexitatea activităților economice determină creșterea rolului informației economico - financiare în luarea deciziilor. Toate acestea enumerate au fost amplificate în ultima perioadă și au provocat numeroase probleme mediului de afaceri, cât și performanței entităților.

De importanța și calitatea informației depinde calitatea deciziilor curente și a celor strategice și, nemijlocit, rezultatele de viitor ale entității.

Procedura actului decizional se realizează prin parcurgerea mai multor etape [2, p.3]:

- identificarea problemei de rezolvat;
- identificarea direcțiilor alternative de acțiune;
- analiza efectelor fiecărei alternative asupra operațiilor economice;
- selectarea celei mai bune alternative asupra operațiilor economice;
- selectarea celei mai bune alternative drept decizie curentă;
- analiza post decizională (feedback - ul).

Fiecare etapă are nevoie de informații economico-financiare care sunt furnizate în cea mai mare parte de contabilitatea de gestiune.

Conținutul de bază. Contabilitatea de gestiune a evoluat de la o contabilitate doar a costurilor, unde accentul se punea pe determinarea costului produsului final (serviciului), urmând etapa actuală, în opinia noastră, 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.

Obiectivele urmărite prin contabilitatea de gestiune au în vedere următoarele [3,p.42]:

- ✓ culegerea, prelucrarea, furnizarea informațiilor analitice care vizează costurile, prețurile, rentabilitatea;
- ✓ evaluarea produselor obținute, serviciilor prestate și a lucrărilor executate;
- ✓ înregistrarea analitică a costurilor atât cantitativ cât și valoric, permițând calculul costurilor;
- ✓ analiza și furnizarea concluziilor cu privire la evoluția în timp a costurilor, respectiv a comparării costurilor realizate cu cele planificate, prestabilite;
- ✓ furnizarea informațiilor privind realizarea bugetelor de venituri și cheltuieli, a bugetelor de costuri precum și urmărirea lor;
- ✓ asigurarea structurii analitice a elementelor patrimoniale și a integrității acestora, permițând controlul condițiilor interne de producție și fundamentarea deciziilor la toate nivelurile organizatorice.

Ceea ce ne interesează să aflăm din contabilitatea de gestiune sunt pe de o parte informațiile legate de profitabilitatea pe fiecare produs sau serviciu, locație și activitate economică, pe fiecare client sau categorii de clienți, iar pe de altă parte acele informații legate de cât de costisitoare este fiecare locație, fiecare activitate, produs, serviciu, etc., putându-se ulterior decide asupra situației de continuare a unei activități, de dezvoltare sau închidere a ei [3 p.46].

Creșterea concurenței de piață implică cerințe majore față de calitatea afacerii și fluxul informațional necesar luării deciziilor.

Contabilitatea de gestiune progresa și trebuie abordată prin prisma strategiei entității. În opinia noastră, contabilitatea de gestiune trebuie să devină strategică - o contabilitate orientată spre evenimentele viitoare și analiza riscurilor pe termen lung, care analizează atât mediul intern, cât și pe cel extern al entității, prin prezentarea informației financiar-contabile și nonfinanciare, și utilizarea unor metode economico-matematice, metode de prognoză și metode de scontare a valorilor la interpretarea informației.

O cerință de bază pentru contabilitatea de gestiune este existența unui sistem solid informațional al costurilor, capabil să-i furnizeze date fundamentale.

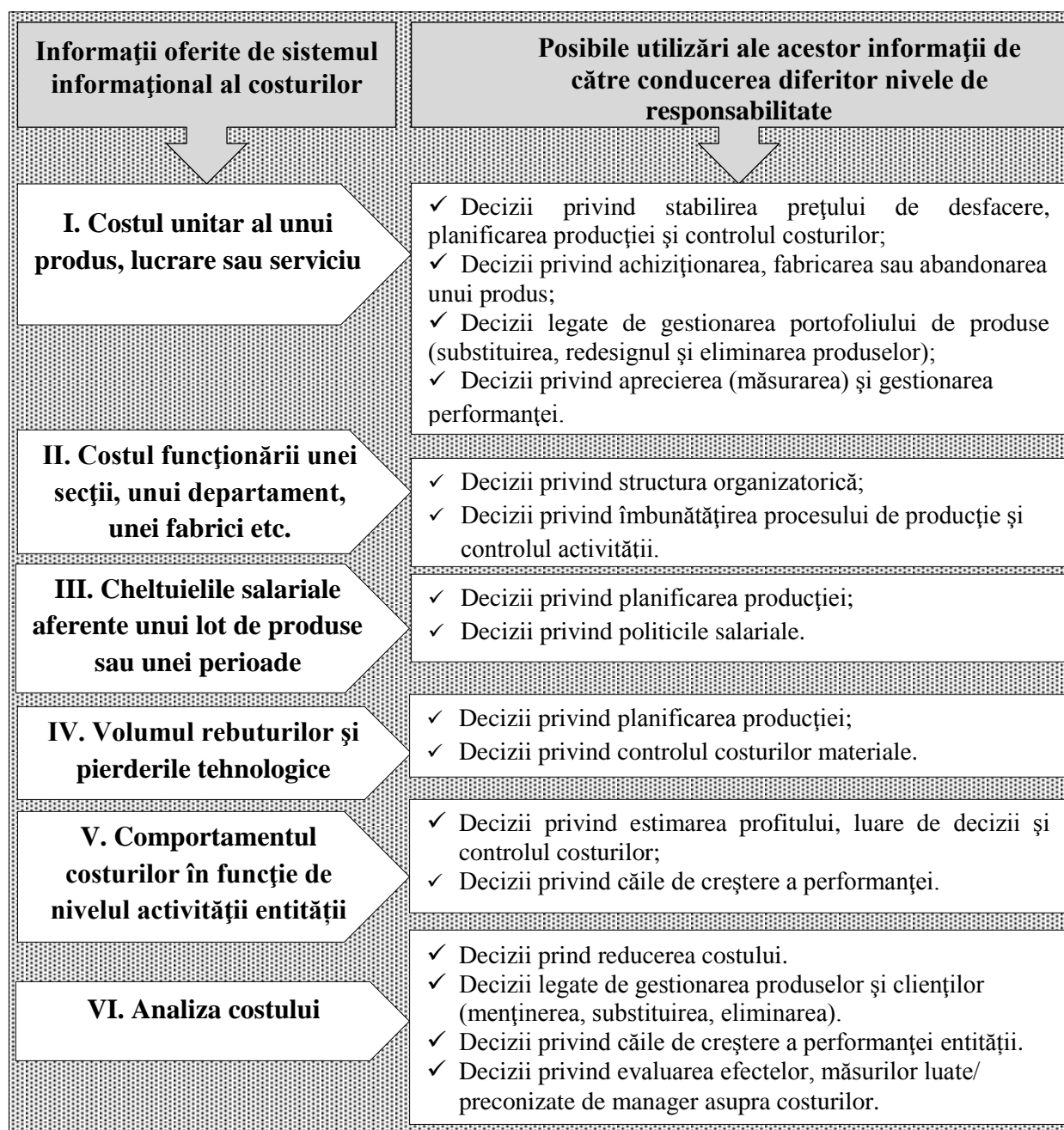
Sistemul informațional al costurilor trebuie să:

- monitorizeze rezultatele celorlalte sisteme de control (controlul producției, controlul calității, controlul stocurilor);
- ofere o bază puternică și durabilă pentru controlul financiar (analiza detaliată a cheltuielilor, calculul costului de producție, determinarea pierderilor, valorificarea eficienței muncii depuse);
- să fie factor decisiv în vederea luării unor decizii sau planificării activităților viitoare (presupune cunoașterea costurilor).

Deci, rolul sistemului informațional al costurilor constă în „stabilirea de bugete, costuri standard și costuri efective ale operațiilor, proceselor, activităților ori produselor și în analiza

salariaților, profitabilității sau folosirii fondurilor”.

Având în vedere importanța sistemului informațional al costurilor și luarea deciziilor, vom prezenta care sunt posibilitățile de utilizare a informațiilor de tip cost de către responsabili de centre a diferitor nivele de responsabilitate (fig. 1).



Pentru a lua o decizie, sunt importante *patru* informații privind costurile, și anume:

- ✓ **În cazul când se va lua o decizie, care costuri vor fi influențate de aceasta?**

Procesul decizional poate fi definit drept procesul de selecție între alternative viitoare. La baza luării deciziilor stau numai costurile care sunt pertinente (relevante) (tabelul 1).

Tabelul 1. Costurile care stau la baza luării deciziilor

| | |
|--|---|
| Costuri evidente și de oportunitate (alternative) | <i>Costurile evidente</i> reprezintă costurile, care sunt prevăzute a fi suportate în activitatea entității. <i>Costurile de oportunitate (alternative)</i> sunt definite, ca fiind valoarea celei mai bune alternative, la care se renunță atunci când se face o alegere oarecare. |
| Costuri relevante și nerelevante | <i>Costurile relevante</i> le constituie cele, care sunt aplicabile unei decizii particulare, în sensul că ele vor avea legătură cu orice alternativă aleasă de manager. Ele pot fi evitate sau influențate, pot fi eliminate în întregime sau în particular, ca rezultat al alegerii unei alternative din mai multe posibile. Costurile luate în considerare și prin care o alternativă diferă de alta, sunt relevante. <i>Costurile nerelevante</i> reprezintă costurile care nu depind de decizia luată și, în consecință, nu sunt luate în considerare la alegerea unei alternative. De exemplu, salariile muncitorilor, acordate în avans pentru proiectul ce trebuie implementat. Acestea reprezintă costuri nerelevante, deoarece ele au fost plătite, indiferent dacă proiectul va fi sau nu pus în practică, ceea ce înseamnă că banii plătiți sunt deja investiți. |
| Costuri diferențiale și marginale | <i>Costurile diferențiale</i> sunt costurile care reflectă mărimea costurilor suportate ca urmare a producerii unui volum suplimentar de produse. Ele se raportează la gradul de utilizare a mașinilor, utilajelor și a echipamentelor din dotarea entității. <i>Costurile marginale</i> sunt costurile maxim admise pentru producerea, suplimentar, a unei singure unități de produs. Costurile diferențiale și marginale sunt și costuri relevante. |
| Costuri reversibile și costuri ireversibile. | <i>Costurile reversibile</i> sunt costurile asupra cărora pot fi adoptate decizii și influențate calitatea și cantitatea acestora, asupra cărora pot fi economii la organizarea corectă a procesului de producere. <i>Costurile ireversibile</i> apar atunci când nu se mai poate reveni asupra deciziei privind suportarea lor, cum ar fi pierderi normale în limita perisabilității naturale. |
| Costuri efective și costuri neefective | <i>Costurile efective</i> sunt costurile în baza rezultatelor cărora se obțin avantaje economice (venituri). De regulă, sunt costuri ce țin de procesul de producere, a căror vânzare generează venituri. <i>Costurile neefective</i> sunt costurile în urma cărora nu se obțin avantaje economice (venituri), costuri ce țin de pierderi în procesul de producție: rebut, staționări în producție, deteriorări și pierderi de calitate a produselor. |

✓ **În cazul când se va alege o soluție la ce trebuie să renunțăm?**

Luarea unei decizii presupune alegerea unei soluții în detrimentul alteia. Orice decizie constituie un sacrificiu și orice sacrificiu reprezintă un cost de oportunitate. Costul de oportunitate este, astfel, sacrificiul în termeni reali pe care îl suportă o entitate care trebuie să aleagă între mai multe opțiuni posibile.

✓ **În urma deciziei luate, care va fi comportamentul costurilor afectate?**

Comportamentul costurilor va fi în egală măsură, în care costurile dintr-o entitate răspund la o schimbare în activitățile în care au loc în acea entitate. Evident, costurile se vor clasifica în variabile și constante.

✓ **În urma afectării costurilor, cum se poate acționa asupra lor?**

A acționa asupra costurilor, înseamnă a influența asupra cauzelor de declanșare a procesului (activităților) pe care le consumă în organizarea acestui proces, asupra nevoilor la care răspunde această entitate și costurilor de capacitate pe care ea le antrenează. Totodată, nu se va putea acționa în viitor asupra unor costuri decise în trecut (asupra celor ireversibile).

Finalitatea actului decizional se încheie cu evaluarea performanței entității, însă nu reprezintă ea însăși o finalitate: „nu măsurăm pentru a măsura”, ci pentru a evalua (a verifica). În mare măsură, „nici evaluarea nu reprezintă o finalitate, ci este un instrument de conducere, este

rolul managementului de a stabili în avans obiectivul și rolul măsurării și evaluării, și deci al indicatorilor de performanță” [8].

Deciziile manageriale trebuie să aibă la bază o foarte bună cunoaștere a stării curente a afacerii, fapt care nu este posibil în absența unui sistem de indicatori de performanță care să informeze managementul despre rezultatele obținute în toate activitățile și procesele-cheie ale entității.

De regulă, indicatorii de performanță cuprind trei elemente: activitate, profitabilitate și productivitate. Indicatorii de performanță pot fi: *indicatori strategici*, oferind informații conducerii unei entități prin aplicarea unui instrumentar mai variat și analize mai complexe ale tuturor factorilor economici (profit la capitalul investit, risc și oportunitate, profit la active utilizate, cifra de afaceri, cota de piață etc.); *indicatori manageriali*, oferind informații managementului despre disponibilitatea resurselor, planificare și efort, cost la venit și buget) sau *indicatori operaționali*, oferind informații asupra performanțelor individuale (despre procese, activități, produse, specificații, proceduri, eficiența, etc.). Indicatorii de performanță KPI (key performance indicators) sunt utilizați pentru a evalua, determina și arăta rezultatele concrete ale unei activități din cardul entității, precum și impactul acesteia asupra afacerii [1, p.318].

Atunci când entitatea va trebui să facă alegerea corectă a indicatorilor de performanță KPI relevanți, va ține cont de următorii factori:

- ✓ obiectivele strategice (cifra de afaceri, profit, costuri – dezvoltare intensivă sau extensivă);
- ✓ perioada activității (orientare pe termen lung sau scurt);
- ✓ profilul entității (servicii, producție, distribuție);
- ✓ situație actuală de dezvoltare a entității (creștere, maturitate), inclusiv stilul de management practicat de către entitate.

Indicatorii de performanță KPI constituie un instrument util procesului managerial pentru urmărirea, comunicarea și îmbunătățirea performanței. Indicatorii KPI trebuie modificați pentru a reflecta noile circumstanțe sau a obține îmbunătățiri superioare.

La etapa actuală, procesul de măsurare a performanței entității și de fundamentare a deciziilor suportă o schimbare, de renunțare la criteriile bazate pe venitul contabil și orientare către cele ce vizează valoarea creată pentru acționari. Deci, se încercă de a sprijini ideea fundamentală care susține că scopul conducerii unei companii este maximizarea averii acționarilor. Aceasta este un nou model de management financiar, care se bazează pe valoare, adică, Managementul bazat pe valoare devine, astfel, una dintre filozofiile promovate, din ce în ce mai mult, de marile companii internaționale de consultanță financiar-contabilă.

Profesorul din România Tabără N., definește patru orientări ale determinării valorii pentru acționari: *Valoarea adăugată*, *Valoarea economică adăugată*, *Profitul economic*, *Fluxul de trezorerie adăugat* [6].

Crearea de valoare este un obiectiv al entităților performante, cu viziune sintetică privind ansamblul activității. Acești indicatori pot fi împărțiți în două categorii:

- *indicatori bazați pe date contabile*, ca de exemplu: ROI (Return on Investment – Rentabilitatea investiției); ROE (Return on Equity – Rentabilitatea capitalului); EPS (Earnings per share – Câștigul pe acțiune);

- *indicatori bazați pe valoarea economică*, ca de exemplu: profitul economic; TSR (Total Shareholder Return – Câștigul total al acționarilor); EVA (Economic Value Added Valoare economică adăugată) [4,p.159]; MVA (Market Value Added – Valoare de piață adăugată); CFROI (Cash-flow Return on Investment – Fluxuri de numerar per investiție)

Pe plan internațional există câteva concepții cu privire la sistemul de indicatori-cheie care formează baza rapoartelor manageriale în ce privește determinarea performanței entității [1]:

1. Raportarea Valorii economice adăugate (Economic Value Added - EVA). Acest indicator poate determina performanța unei entități și, în același timp poate să facă o analiză tehnică, ce ar accentua importanța creșterilor de flux de numerar peste costul mediu ponderat al capitalului. EVA este cel mai întâlnit indicator de măsurare a profitului economic, încercând să reflecte profitul economic real al entității. Cea mai folosită formulă este: $EVA = NOPAT -$

(CAPITAL x WACC), unde NOPAT – profitul net (Net Operating Profit After Taxes), WACC – costul mediu ponderat al capitalului.

2. Tabloul de bord sau Balanced Scorecard (BSC) care este un exemplu de sistem de măsurare și de management al performanței care reunește indicatorii financiari și non-financiari. Indicatorii sunt echilibrați între indicatori de rezultat (rezultate ale unor eforturi trecute) și indicatori care pilotează performanța viitoare. BSC este un instrument construit să alinieze acțiunile și planurile strategice într-un sistem de control coerent.

În BSC, indicatorii din cele patru direcții (financiar, clienți, intern și învățare) sunt derivați din viziunea și strategia organizației. BSC a evoluat de la un instrument de măsurare a performanței la un sistem de management strategic și apoi la un instrument al schimbării organizaționale. Relațiile cauză-efect și hărțile strategice reprezintă particularitățile BSC. Principiile de bază ale BSC: clarificarea și redarea viziunii, comunicarea strategiei, fixarea obiectivelor, feedback și învățare strategică.

Tabloul de bord este instrumentul care livrează informațiile esențiale pentru desfășurarea în bune condiții a activității unei entități. Reprezintă practic vârful structurii bazei de date și de soluții care susțin performanța entității, interfața simplă care îți arată ce merge bine și unde trebuie intervenit.

3. Raportare privind valoarea (Value Reporting) - model de raportare prin care se dezvăluie informație cu privire la factorii care determină valoarea. Acest raport conține patru componente: studiul și prezentarea pieței și mediul exterior, strategia formării valorii, gestiunea valorii, factorii nefinanțari de influență.

4. Conceptul Triple Bottom Line (sau “TBL”, “3BL”, “People, Planet, Profit”) - conform acestuia, acțiunile entităților pot (și ar trebui) să aducă beneficii pe trei direcții: economic, mediu și social. Putem menționa că dezvoltarea durabilă se referă la stabilirea și respectarea unor asemenea valori ale culturii organizaționale a entității, care, asigurând nevoile ei și controlând riscurile (economice, sociale, de mediu), totodată, protejează, mențin și îmbunătățesc capitalul uman, financiar și natural pentru generațiile viitoare.

Astfel, contabilitatea de gestiune include atât stabilirea obiectivelor cât și evaluarea performanțelor activității entității. Evaluarea trebuie să poarte un caracter sistematic și să includă analiza rezultatelor strategice obținute la fiecare nivel ierarhic în raport cu nivelurile superioare. Evaluarea și analiza rezultatelor obținute joacă un rol esențial în sistemul de gestiune. Prin urmare, contabilitatea de gestiune este responsabilă de caracterul bine fondat al planurilor strategice.

Rezultatele cercetării și concluzii. Din întregul spectru de sarcini care trebuie să fie soluționate de contabilitatea de gestiune, considerăm că câteva sarcini sunt nemijlocit legate de importanța informației acesteia ca sursă fundamentală în măsurarea performanței entităților, și anume:

1. Furnizarea unor informații ample și actuale cu privire la costul unui produs în scopul luării deciziilor, astfel încât managementul entității să cunoască suma totală a costurilor și cheltuielilor aferente unui produs – de la momentul aprovizionării cu materii prime până la vânzarea acestuia - pentru a putea determina rezultatele financiare separate pentru el și eficiența producerii lui;
2. În scopul luării deciziilor corecte privind costul de producție al unui produs, considerăm oportună cunoașterea costurilor de desfacere ale produselor;
3. Furnizarea informației trebuie să aibă loc pe diferite direcții de atribuire a costurilor: pe segmente de activitate, pe purtători de costuri, pe centre de costuri. Astfel, vor fi create premise pentru soluționarea sarcinilor ulterioare;
4. Furnizarea informației necesare pentru analiza comparativă a principalilor indicatori de producție. În primul rând, se va asigura identificarea abaterilor de la costurile planificate, normative, de deviz. Includerea indicatorilor de venit în rapoartele despre costuri va permite repartizarea profitului pe sectoarele de generare a profitului;
5. Posibilitatea evaluării riscurilor pe direcții de activitate, legate de luarea unor decizii investiționale și a existenței riscului de falimentare pentru entitate în ansamblu;

6. Indicatorii de măsurare a performanței moderni se bazează pe conceptul de creare de valoare, reprezentând un reper pentru exprimarea performanței financiare reale. Prin urmare, maximizarea valorii acestor indicatori conduce la majorarea valorii globale a firmei.

Bibliografie:

1. Abordări teoretice și practice ale contabilității moderne. Coordonator Țurcanu V., ed. ArvaColor, Chișinău 2015, p.370.
2. Boghean F. Managementul costurilor, Suceava 2008. p.53.
3. Mihalciuc C. Contabilitatea financiară versus contabilitatea de gestiune prin prisma sistemului informațional al entității economice. În: Conferința științifică internațională „competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii” 25-26 septembrie 2015 volumul III, p.41-47.
4. Vasilescu L. Evaluarea performanței firmei pe baza indicatorilor financiari. În: Analele Universității „Constantin Brâncuși” din Târgu Jiu, Seria Economie, Nr. 3/2011, p. 159-166.
5. Соколов А. Учет по сегментам деятельности коммерческой организации: формирование и анализ: учеб. пособие. М.: Финансы и статистика, 2004. 618 с.
6. <http://bsclupan.asm.md:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/409/10.pdf?sequence=1>)
7. <http://www.agir.ro/buletine/670.pdf>
8. <http://www.academia.edu/7348383/52501600-INDICATORI-DE-PERFORMANTA>