

## CONTABILITATEA MANAGERIALĂ MODERNĂ ȘI TEHNOLOGIILE INOVAȚIONALE ALE ACESTEIA

### MODERN MANAGERIAL ACCOUNTING AND ITS INNOVATIVE TECHNOLOGIES

**Stela CARAMAN**

*ASEM, str. Banulescu-Bodoni 59, caraman@ase.md*

**Abstract.**

*This article examines the essence and content of managerial accounting at the current stage of development. Also, the basic technologies that are used in the modern management accounting are analyzed: Strategie Cost Analysis (SCA), Activity Based Costing, Live Cycle Costing (LCC). Finally, the author recommends some directions for the modernization of managerial accounting in the Republic of Moldova.*

**Key words:** *accounting, cost, management, strategy, technology*

**Jel Clasification:** *M41*

#### INTRODUCERE

Metodele și tehnicile de lucru ale contabilității manageriale se dezvoltă și se îmbunătățesc continuu. În prezent, la entitățile autohtone se utilizează, în principal, sistemele tradiționale de contabilitate managerială, însă activitatea trebuie gestionată în mod competent pentru a atinge obiectivele entității. Odată cu dezvoltarea condițiilor economice, nevoile managerilor se vor schimba și, prin urmare, se așteaptă o utilizare mai largă a metodelor moderne de contabilitate managerială.

Tendențele actuale ale dezvoltării economiei influențează în mod direct asupra conținutului contabilității manageriale și a rolului specialiștilor din domeniul acesteia în entitățile moderne. În acest context, pot fi menționate următoarele tendințe în contabilitatea managerială:

- a) importanța contabilității manageriale crește, deoarece noile sarcini ale managementului implică informații manageriale care anterior nu au fost utilizate;
- b) informațiile contabile necesare gestionării subdiviziunilor de producție ar trebui să fie formate nemijlocit pe teren, cu forțele acelor manageri, care vor utiliza ulterior aceste informații pentru luarea deciziilor;
- c) dacă anterior specialiștii în contabilitate managerială asigurau pe deplin procesul de colectare, prelucrare și prezentare a informațiilor, atunci în prezent sunt implicați într-o oarecare măsură aproape toți managerii. În același timp, reprezentanților profesiei contabile le revine rolul de susținere și control al proceselor din cadrul contabilității manageriale;
- d) specialiștii în contabilitate managerială încep să joace un rol esențial la proiectarea și implementarea sistemelor informationale, în special în acele domenii în care anterior, contabilitatea managerială nu a jucat un rol semnificativ (de exemplu, în cadrul entităților din sectorul public);
- e) multe abordări privind gestionarea costurilor se bazează, în primul rând, pe particularitățile procesului tehnologic, și nu pe metodele contabilității manageriale;

Reieșind din cele expuse, autorul își propune să prezinte evoluția contabilității manageriale de la un sistem de informații financiare la un set de instrumente orientate spre exterior, spre strategie și spre viitor. Această evoluție a contabilității manageriale va fi privită din punctul de vedere al strategiei, care reprezintă fundamentul sistemului managerial. În acest sens, este vizată analiza

coerenței dintre evoluțiile din strategie și cele din contabilitatea managerială. În principiu, tehnicile moderne sunt cunoscute sub numele de *contabilitate managerială strategică* (engl. *strategic management accounting*).

### **MATERIAL ȘI METODĂ**

Pentru realizarea cercetării au fost consultate mai multe surse bibliografice, formate preponderent din cărți, articole, precum și surse disponibile pe site-uri web. Cercetarea documentară a stat la baza crecetării realizate și a oferit posibilitatea de analiză extrem de detaliată a rezultatelor teoretice existente și validarea ipotezelor stailite.

În vederea validării rezultatelor obținute în urma cercetării, a fost folosit raționamentul științific în baza căruia au fost generate noi idei conținute în articolul realizat.

Reliefarea stadiului de cunoaștere în domeniul contabilității manageriale moderne și a tehnologiilor inovaționale ale acesteia a fost realizat prin metoda documentării științifice care a presupus o etapă de informare privind sursele existente, studiere a surselor identificate și sintetizare a informațiilor oferite de acestea, respectiv evaluare a rezultatelor sintetizate în vederea efectuării analizei critice a stadiului actual al cunoașterii în domeniul abordat. Metodele folosite în această etapă au fost analiza de conținut și metoda comparativă.

Articolul se axează pe o abordare deductivă de la general la particular, îmbinând studiile cantitative cu cele calitative.

### **REZULTATE ȘI DISCUȚII**

Entitățile moderne reprezintă niște sisteme economice deschise, care funcționează într-un mediu extern incert, fiind supus unor schimbări continui, natura cărora este destul de drastică. Factorul esențial al mediului extern care influențează dezvoltarea entității la etapa actuală îl reprezintă concurența, iar pentru a putea activa cu succes în condițiile unui lupte concurențiale acerbe este necesară existența unei strategii efective.

O strategie reușită poate fi elaborată și implementată doar în condițiile existenței unei baze informaționale optimale în cadrul entității. O asemenea bază informațională de luare a deciziilor manageriale strategice care să permită entității obținerea avantajelor concurențiale stabile și o activitate demnă în condițiile mediului de afaceri concurențial o reprezintă contabilitatea managerială.

Deplasarea rolului contabilității manageriale spre aspectele importante ale strategiei entității face vădită necesitatea efectuării unor schimbări fundamentale ale conceptelor, metodelor și tehnicilor specifice acesteia, dar mai ales a rolului contabilității manageriale moderne în sistemul de gestionare a entității, după cum se observă din figura 1.

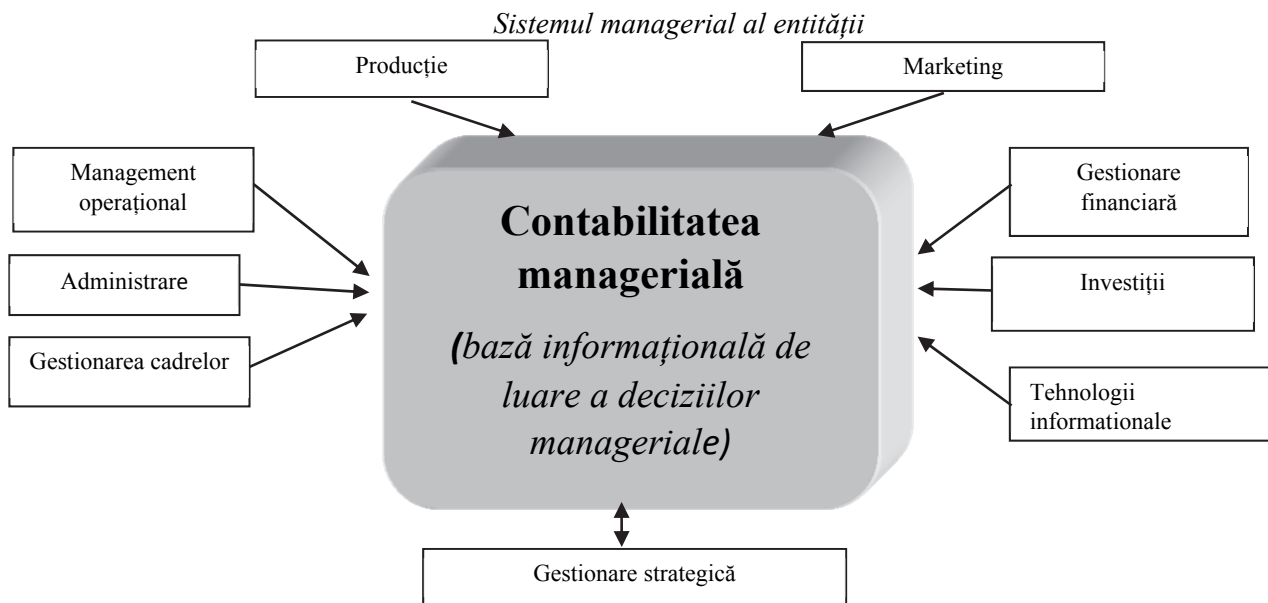


Fig. 1. Locul contabilității manageriale în sistemul managerial al entității

Din figura prezentată, se observă că sistemul contabilității manageriale permite generalizarea și analiza informațiilor primite de la principalele componente structurale ale sistemului managerial al entității (gestionarea financiară, administrare, gestionarea cadrelor etc.).

Astfel, contabilitatea managerială reprezintă o componentă integrată a procesului de gestionare al entității și mai întâi de toate a gestionării strategice, deoarece toate deciziile manageriale luate în cadrul entității în baza datelor operative ale contabilității manageriale au consecințe pe termen lung și direct sau indirect sunt orientate spre realizarea strategiei entității. Mai mult ca atât, din cercul problemelor legate de formarea informației gestionare fac parte și așa aspecte strategice ale activității entității, cum ar fi: elaborarea planurilor de afaceri, utilizarea eficientă a resurselor, creșterea valorii entității etc.

În contextul celor spuse, ultimele păreri ale cercetărilor din domeniu confirmă că contabilitatea managerială modernă reprezintă o parte componentă al procesului managerial și urmărește îndeplinirea următoarelor obiective:

- ✓ participarea activă la planificarea managerială, implicarea în stabilirea obiectivelor strategice, propunerea soluțiilor de utilizare optimă a resurselor și stabilirea strategiei de evaluare a performanțelor;
- ✓ implicarea în rezolvarea problemelor organizatorice prin realizarea corelației între subdiviziunile structurale ale entității cu obiectivele propuse, asigurarea unei comunicări efective între manageri și contabilitatea managerială;
- ✓ măsurarea resurselor existente, identificarea oportunităților afacerii;
- ✓ relaționarea cu sistemul de management operațional, de producție prin evaluarea costurilor, comunicarea datelor importante privind procesul de producție etc.

Astfel, în opinia noastră, pentru ca contabilitatea managerială să-și îndeplinească integral sarcinile sale, ea ar trebui să asigure utilizatorilor și informații importante privind luarea atât a deciziilor manageriale operative, cât și a celor strategice. În legătură cu aceasta, comparativ recent și de perspectivă, în cadrul contabilității manageriale se identifică două direcții ale acesteia, și anume: *contabilitatea managerială operativă* și *contabilitatea managerială strategică*, principalele caracteristici ale acestora fiind ilustrate în figura 2.

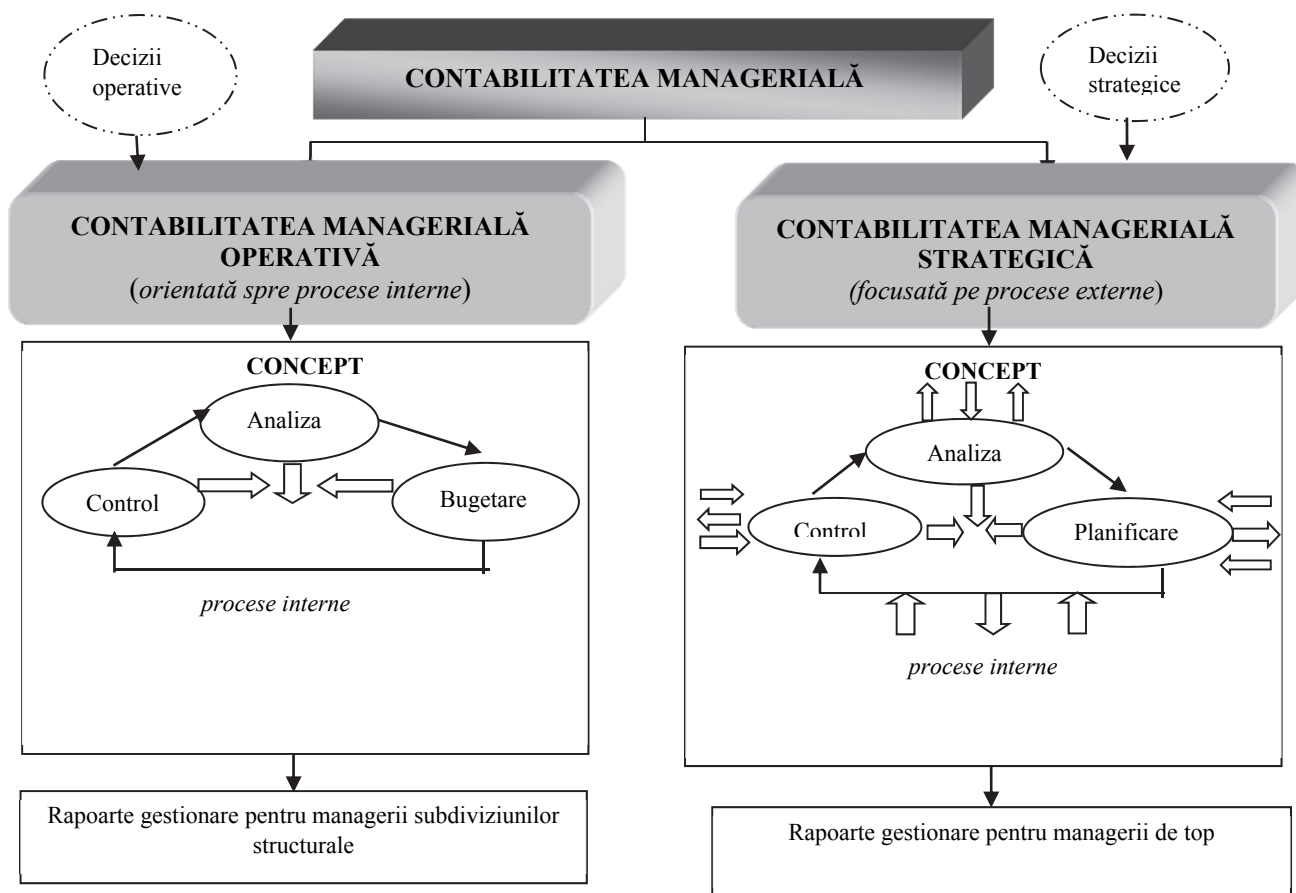


Fig. 2. Principalele caracteristici ale contabilității manageriale operative și ale contabilității manageriale strategice

De regulă, contabilitatea managerială operativă este focusată pe formarea informațiilor financiare necesare luării deciziilor privind procesele interne ale entității și, doar formal se referă și la relațiile cu partenerii de afaceri. Trebuie de recunoscut, că setul standard de metode ale contabilității manageriale descrise în lucrările atât a autorilor autohtoni, cât și a celor străini se limitează la analiza comportamentului costurilor, calculației costurilor produselor/serviciilor, elaborării bugetelor. Bineînțeles, că valoarea acestor metode este incontestabilă, utilizarea lor contribuind esențial la sporirea transparenței activității economico-financiară a entității. Mai mult ca atât, utilizarea lor este obligatorie pentru o gestionare operativă eficientă a proceselor interne din cadrul entității, permițând identificarea și analizarea abaterilor existente, luarea operativă a măsurilor corective etc. Însă, deseori, doar în baza acestor metode și tehnici este imposibilă elucidarea cauzelor reale care au condus la apariția unei probleme, cum ar fi: reducerea volumului vânzărilor sau reducerea nivelului de rentabilitate al produselor/serviciilor.

Dacă, în realitate, modificarea indicatorilor de activitate este o urmare a influenței factorilor interni, atunci prin intermediul contabilității manageriale operative se poate determina motivul modificării. În condițiile inexistenței unor studii privind influența factorilor externi, managerii pot lua decizii incorecte de acționare asupra factorilor interni. Pe termen scurt, această măsură poate conduce la o îmbunătățire vizibilă a indicatorilor financiar, dar pe termen lung entitatea poate scăpa controlul asupra pieții, ca urmare a ignorării tendințelor schimbărilor produse pe piața respectivă.

Prin urmare, contabilitatea managerială tradițională (operativă) este orientată, în special, pe studierea proceselor interne ale entității, însă, contabilitatea managerială modernă trebuie să se

concentreze nu doar asupra colectării și raportării informațiilor privind activitatea internă, dar să pună accentul și pe informațiile privind unele aspecte-cheie ale activității externe, care o fac să supraviețuiască pe piețe puternic concurențiale, cum ar fi: calitatea, încrederea, satisfacția consumatorilor, timpul de răspuns etc. Formarea informațiilor de asemenea natură este posibilă în condițiile existenței unei contabilități manageriale strategice.

Dat fiind cele spuse, și rolul contabilități manageriale strategice se deosebește radical de cel al contabilități manageriale operative. Dacă contabilitatea managerială operativă se orientează, în principal, pre asigurarea informațională a deciziilor manageriale operative, atunci contabilitatea managerială strategică – spre asigurarea informațională a deciziilor manageriale strategice. Acest aspect conduce la utilizarea diferitor metode și tehnici de lucru. Astfel, dacă scopul contabilități manageriale operative constă în asigurarea atingerii obiectivelor pe termen scurt, adică în cea mai mare parte a cazurilor – obținerea unui profit maxim, atunci din instrumentarul acesteia face parte: contabilitatea costurilor și rezultatelor, bugetarea, analiza operativă, controlul gestionar. Pe de altă parte, scopul contabilități manageriale strategice constă în asigurarea unei activități eficiente, supraviețuirii entității o perioadă îndelungată de timp. Reperul orientativ principal în acest caz nu este reprezentat de maximizarea profitului, ci, în primul rând, grija pentru viitorul entității. Realizarea acestui obiectiv strategic a condus la apariția unor instrumente noi de lucru ale contabilității manageriale, cum ar fi: costul ciclului de viață, metoda lanțului valoric, metoda BSC, conceptul EVA etc.

Caracterizarea comparativă a principalelor tehnologii ale contabilității manageriale moderne sunt prezenate în tabelul 1.

**Tabelul 1. Caracterizarea comparativă a principalelor tehnologii ale contabilității manageriale moderne**

<b>Instrumente</b>	<b>Domeniul de aplicare</b>	<b>Scopul</b>	<b>Conținutul</b>	<b>Focusarea</b>	<b>Obiectul de gestionare</b>
Metoda BSC	La orice entitate de producție	Concentrarea resurselor entității spre realizarea obiectivelor strategice	Misiunea și strategia entității sunt exprimate într-un ansamblu de indicatori utilizați în procesul de monitorizare și control al activității entității	Finanțe, clienți, procese interne, dezvoltarea competențelor personalului	Eficacitatea tuturor proceselor
Conceptia celor 6 „S”: 1) <i>Seiton</i> : un loc pentru fiecare lucru; 2) <i>Seiri</i> : fiecare lucru are locul său 3) <i>Seiketsu</i> : curățenie; 4) <i>Seiso</i> : spălat și măturat; 5) <i>Shitsuke</i> : disciplină; 6) <i>Shukan</i> : a doua natură	La orice entitate de producție	Stabilirea unor scopuri agresive pe termen scurt (reducerea numărului de produse rebutate și a gradului de nemulțumire a clienților) în lupta pentru atingerea obiectivelor strategice ale entității	Monitorizarea calității prin identificarea, anihilarea defectelor și neconcordanțelor în cadrul proceselor economice interne	Anumite procese interne	Controlul calității

Sistemul operațional JIT ( <i>Just in Time</i> – Exact în timp)	La entitățile cu producție în masă și care dispun de stocuri considerabile de materiale	Reducerea costurilor referitoare la stocuri, atât pe lanțurile de aprovizionare interne, cât și cele externe	Aprovizionarea procesului de producție se efectuează în partide mici, fapt ce permite reducerea nivelului stocurilor și evitarea unor costuri suplimentare	Procesul de producție	Controlul stocurilor
Benchmarking	La orice entitate de producție	Îmbunătățirea activității entității	Identificarea și măsurarea principiilor de lucru din cadrul entității, din timp în timp, prin comparație cu alte entități similare, cu scopul de a determina îmbunătățirile care pot fi aduse activității interne	Concurenții	Gestionarea metodelor de organizare a procesului de producție
Concepția lanțului valoric	La orice entitate de producție	Minimizarea costurilor	Compararea costurilor generate de către fiecare subdiviziune structurală cu costurile concurenților	Furnizorii, clienții	Gestionarea procesului de producție
Conceptul EVA (Economic Value Added)	La orice entitate de producție	Evaluarea performanței fiecărei subdiviziuni structurale	Asigurarea că managementul unei subdiviziuni structurale nu acționează într-o manieră care să afecteze în mod negativ interesele entității ca întreg	Procesele interne	Gestionarea activității
Metoda LLC (Life Cycle Costing – Costul ciclului de viață)	La entitățile producătoare de bunuri cu ciclu mic de viață	Identificarea domeniilor în care eforturile de reducere a costurilor sunt dezirabile	Acumularea costurilor activităților care survin în cursul întregului ciclu de viață al unui produs, de la conceperea sa până la abondarea lui de către producător sau consumator	Procesele interne	Gestionarea activității
Teoria TOC ( <i>Theory of Constraints</i> – Teoria constrângerilor)	La orice entitate de producție	Identificarea și eliminarea blocajelor și asigurarea utilizării optime a capacității de producție	Concentrarea precisă, sistematică a eforturilor, resurselor și atenției asupra "constrângerii sistemului", adică asupra "strangulării/gâtuirii" din sistem care restricționează producția întregului sistem și constituie, în același timp, punctul unde trebuie acționat pentru îmbunătățirea sistemului.	Procesele interne	Controlul calității

Aplicarea unei sau altei metode de contabilitate managerială nu este accidentală, depinde de dificultățile cu care se confruntă entitatea și de avantajele pe care le are un anumit sistem contabil. Introducerea acestor metode va permite stabilirea conformității intereselor consumatorilor de calitate-preț-consumator, iar împreună cu sistemele tradiționale de contabilitate managerială existente, va permite realizarea unei combinații de contabilitate de calitate și management al costurilor.

## CONCLUZII

Într-un mediu complex și incert, nevoile informaționale ale managementului cresc și se diversifică, iar contabilitatea managerială ca sursă privilegiată de informare pentru sistemul managerial poate răspunde cerințelor managementului, cu condiția să își adapteze permanent instrumentele și practicile la solicitările managerilor. Prin urmare, contabilitatea managerială modernă trebuie să se concentreze nu doar pe colectarea și raportarea informațiilor privind activitatea internă a întreprinderii, dar să pună accentul și pe informațiile privind unele aspecte-cheie ale mediului extern al întreprinderii, cum ar fi calitatea, încrederea, satisfacția clienților, timpul de răspuns etc. Formarea informațiilor de asemenea proporții este posibilă doar în condițiile existenței unei *contabilități manageriale strategice*.

Ce reprezintă contabilitatea managerială strategică? Generalizând părerile a mai multor autori, putem concluziona că, în sens general, contabilitatea managerială strategică este privită ca o formă a contabilității manageriale care furnizează informații în scop strategic, adică pentru formularea strategiei și controlul performanței strategice a întreprinderii. Este o formă a contabilității manageriale care pune accentul pe informațiile referitoare la factorii externi, pe indicatorii non-financiari, dar și pe informații generate în interiorul întreprinderii.

Evoluția fără precedent a tehnologiilor de producție, schimbările manifestate cu precădere în noul mediu concurențial, au proliferat în literatura de specialitate o serie de noi teorii și concepte ale contabilității manageriale moderne care reflectă pe lângă aspectul de noutate și o finalitate deosebită prin prisma eficienței înregistrată la nivelul entităților.

## BIBLIOGRAFIA

- [1] Caraiani Chirața, Dumitrana Mihaela, 2005, Contabilitate de gestiune & Control de gestiune, ISBN 973-7853-05-9.
- [2] Dumitru Corina Graziella, Ioanăș Corina, 2005, Contabilitatea de gestiune și evaluarea performanțelor, ISBN 973-7787-74-9.
- [3] Talpeș Cristina Gabriela, Contabilitatea de gestiune: la limita dintre tradițional și modern, [https://mastermrufeara.ucoz.com/s5/Talpes\\_Cristina.pdf](https://mastermrufeara.ucoz.com/s5/Talpes_Cristina.pdf).
- [4] Аверчев Игорь, 2009, Управленческий учет и отчетность, ISBN 978-5-9626-0436-7.
- [5] Атрилл Питер, МакЛейни, 2003, Управленческий учет для нефинансовых менеджеров, ISBN 968-8216-48-2-
- [6] Керимов В. Э. Современные системы управленческого учета, <https://cyberleninka.ru/article/v/sovremennye-sistemy-upravlencheskogo-ucheta>.
- [7] Холопенкова Е. В. Роль современного управленческого учета в управлении предприятием, <https://cyberleninka.ru/article/v/rol-sovremennogo-upravlencheskogo-ucheta-v-upravlenii-predpriyatiiem>.