

# Cadrul conceptual al contabilității de gestiune

Neculai Tabara

## Introducere

Practicile internaționale în domeniul contabilității de gestiune au fost dezbătute pentru prima dată la nivelul Comitetului pentru Contabilitate Financiară și de Gestiune (F.M.A.C.) al Federației Internaționale a Contabililor (IFAC) care și-a făcut cunoscută poziția printr-un document publicat în 1989 și revizuit zece ani mai târziu (Tabără, 2006). Acestea au în vedere aspecte fundamentale ale contabilității de gestiune cu un caracter universal, fiind metode recunoscute. Ele rezultă dintr-o studiere atentă a tehnicilor celor mai eficiente aplicate în numeroase sectoare de activitate.

În acest context, practicile respective nu sunt totuși normative (OMFP 1826/2003), nu aduc elemente noi, fiind, mai curând, rezultatul unor analize, interpretări, experiențe și orientări (Bouquin, 2004).

## Cadrul conceptual

Parametrii utilizați sunt descriși și explicați sub forma unui cadru conceptual.

Documentul adoptat conține două elemente principale:

- în primul rând, definiția propusă contabilității de gestiune reflectă cele mai bune practici internaționale;
- această descriere este îmbogățită printr-un cadru conceptual ce oferă ipotezele pe care se sprijină orice raționament al orientării practicilor și criteriile pe care se bazează o evaluare a eficacității lor.

Calitățile fundamentale pe care le solicită contabilitatea de gestiune, trebuie să contribuie la înțelegerea și perfecționarea metodelor și practicilor menționate la scară mondială (Ingram, 2001).

Noțiunea poate fi utilizată în definirea celor mai bune practici de contabilitate de gestiune, focalizând atenția asupra următoarelor elemente:

- capacitățile care solicită realizarea eficace a misiunii distincte a funcției;
- estimarea valorii organizaționale a rezultatelor lucrului în cadrul funcției;
- utilitatea proceselor și tehnicilor de lucru ale funcției în obținerea rezultatelor.

Fiecare categorie de concepte se articulează cu altele pentru a forma cadrul conceptual a contabilității de gestiune (Dykman, 1994). Acest cadru poate fi reprezentat conform cu figura nr. 1:

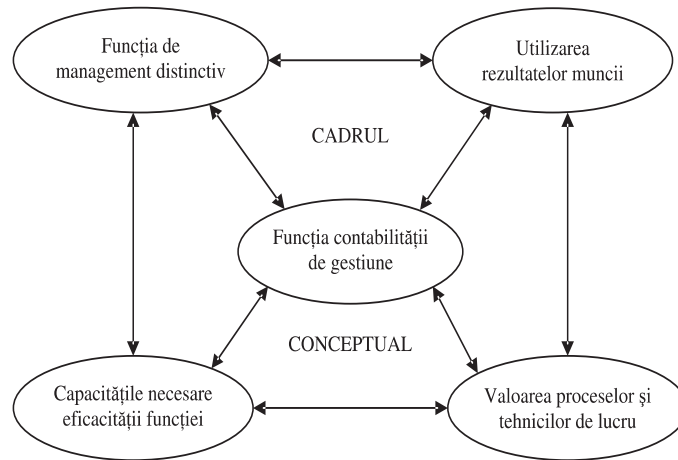


Figura nr. 1 - Cadrul conceptual și funcțiile contabilității de gestiune

Conceptele menționate defineau cu claritate contabilitatea de gestiune ca parte a procesului de conducere, producând informații necesare planificării și controlului de gestiune (Edmonds, 2007).

### Alte abordări privind contabilitatea de gestiune

Contabilitatea de gestiune poate fi definită prin procesul de identificare, măsurare, interpretare și de comunicare a informației (atât financiară cât și legată de exploatare) utilizată de conducere pentru a planifica, evalua și controla întreținerea și pentru a asigura utilizarea cu bună știință a resurselor sale (Ristea, 1999).

În viziunea Planului Contabil General din Franța, ea poate fi considerată un mod de tratare a informațiilor care prezintă următoarele obiective (Dubrulle, 2002):

- cunoașterea costurilor întreprinderii;
- determinarea bazelor de evaluare a unor elemente din bilanț;
- explicarea rezultatelor prin calcularea costurilor bunurilor și serviciilor și compararea cu prețurile de vânzare corespunzătoare;
- efectuarea previziunilor privind veniturile și cheltuielile de exploatare;
- constatarea realizării acestora și explicarea diferențelor;
- furnizarea tuturor elementelor care să clarifice luarea deciziilor.

Acest gen de contabilitate este orientată în special asupra performanței viitoare a organizațiilor (Coombs, 2005).

Contabilitatea de gestiune face parte integrantă din procesul de management. Ea furnizează informația esențială pentru:

- controlul activităților curente ale unei întreprinderi;
- planificarea strategiilor, tacticilor și activităților viitoare;
- asigurarea utilizării optimale a resurselor;
- măsurarea și evaluarea performanței;
- reducerea părții de subiectivitate în procesul decizional;

- ameliorarea comunicării interne și externe.

În același sens, informațiile acestei contabilități sunt utile pentru (VanDerbeck, 2002):

- determinarea prețului de vânzare al produselor;
- câștigarea și păstrarea poziției concurențiale;
- analiza performanțelor.

Descrierea contabilității de gestiune poate fi formulată printr-un *ansamblu de concepte* (Tabără, Briciu, 2012) ordonate conform următoarelor caracteristici:

- funcția distinctă a contabilității de gestiune în interiorul procesului de management în cadrul organizațiilor;
- modul prin care utilitatea rezultatelor procesului instituit poate fi validat;
- criteriile care pot fi folosite pentru determinarea proceselor și tehnicilor de lucru aplicate;
- capacitățile asociate în mod necesar eficacității funcției contabilității de gestiune în ansamblu.

#### ***A. Concepte generale***

**Responsabilitatea.** Contabilitatea de gestiune oferă informația care măsoară atât așteptarea obiectivelor cât și eficiența proceselor interne. Pentru a lua noi decizii pornind de la această informație, este necesar să se identifice bine rețeaua de responsabilități și factorii cheie de succes delegați fiecărui individ.

**Controlabilitatea.** Contabilitatea de gestiune permite determinarea elementelor de activitate asupra cărora conducerea poate sau nu să exercite o influență și să evalueze riscurile și factorii de sensibilitate. Astfel este mai ușor pentru conducere să analizeze, să compare, să interpreteze informația în mod specific și să o utilizeze în mod constructiv în funcțiile manageriale de control, evaluare și căutare de acțiuni corective.

**Fiabilitatea.** În contabilitatea de gestiune informația trebuie să fie o calitate care să poată genera încredere în aceasta. Fiabilitatea pentru utilizator depinde de sursa, integritatea și integralitatea sa.

**Interdependența.** Ținând seama de complexitatea crescândă a afacerilor, contabilitatea de gestiune trebuie să aibă acces la surse de informație atât externe cât și interne, cum sunt marketingul, producția, managementul resurselor umane, cumpărările și aprovizionările, finanțele etc. Este astfel mai ușor să te asiguri că informația este echilibrată.

**Pertinența.** Contabilitatea de gestiune trebuie să asigure menținerea unei anumite suplețe în compilarea și interpretarea informației. Aceasta facilitează căutarea și prezentarea modului clar, inteligibil și la momentul optim, cu alternative pentru a lua decizii imparțiale și sigure. Procesul este în esență orientat spre viitor. Informația trebuie să satisfacă criteriile de utilitate și de relevanță.

#### ***B. Concepte legate de funcție***

Aceste concepte descriu funcția în termeni de productivitate a resurselor, creare de valoare, organizare a întreprinderii în procesele transfuncționale și prioritate a muncii în echipă.

**Productivitatea resurselor.** Procesul contabilității de gestiune este orientat spre utilizarea eficace a resurselor în organizații. Atenția trece asupra risipei (pierdere de resurse) și creării de valoare

(utilizarea resurselor cu bună știință). Resursele care se prezintă sub formă monetară și materială sunt analizate în detaliu, chiar și cele consumate pe structuri, sisteme, proceduri, procese și practici de management al resurselor umane.

**Crearea de valoare.** Eficacitatea utilizării resurselor se apreciază conform valorii create în același timp pe piețele de produse și servicii (pentru clienți) și pe piețe financiare (pentru acționari), satisfăcând toate exigențele altor parteneri importanți ai organizației (mai ales furnizorii, personalul, financiarii și colectivitatea în ansamblul său).

Utilizarea resurselor este apreciată eficace dacă permite crearea valorii optime pe termen lung, ținând seama de externalitățile asociațiilor față de activitățile organizației.

Risipa (pierderea de resurse, resurse neutilizate), utilizarea sau consumul neobiectiv de resurse și dezinteresul pentru preocupările de mediu sau sociale pot fi apreciate neeficace.

**Organizarea întreprinderii în procesele tranzacționale (Horomnea, 2010).** În contabilitatea de gestiune activitatea este orientată spre procesele esențiale din întreprindere care fac să intervină clienții, furnizorii și alți parteneri. Ea este preocupată de:

- relațiile dintre procesele organizaționale și valorile interorganizaționale;
- interfața dintre procesele organizaționale, tehnicile de lucru, structurile, sistemele și culturile;
- alinierea proceselor organizaționale, strategiilor de produse și servicii;
- modul în care resursele sunt desfășurate, utilizate și consumate prin procesele organizaționale în crearea de valoare în timp.

**Prioritatea muncii în echipă.** Procesul contabilității de gestiune se desfășoară în interiorul unor echipe de natură diversă create pentru efectuarea muncii numai în organizație.

Echipele pot avea un obiectiv strategic, managerial sau funcțional; ele pot fi axate pe o sarcină, o activitate, un proces sau o orientare tranzacțională; ele pot primi diverse forme de delegări de puteri și pot deveni obiectul diferitelor așteptări în dezvoltare.

### ***C. Concepte legate de utilitatea rezultatelor***

Conceptele legate de utilitatea rezultatelor se referă la evaluarea consecințelor activității funcției contabilității de gestiune și la modul în care acestea pot fi evaluate conform responsabilității, criteriilor de performanță într-o perspectivă de etalonare comparativă.

**Responsabilitatea.** Rezultatele procesului contabilității de gestiune sunt evaluate funcție de valoarea care se adaugă organizației apreciată în perspectiva utilizatorului. În consecință, responsabilitatea funcției contabilității de gestiune este orientată spre exterior, adică spre membrii organizației ce utilizează serviciile sale.

**Criterii de performanță.** Valoarea care trebuie adăugată organizării muncii în contabilitatea de gestiune poate fi exprimată funcție de secvența obiectivelor de performanță negociate și exceptate în interiorul organizației.

**Etalonarea comparativă.** Obiectivele de performanță folosite pentru exprimarea responsabilităților contabilității de gestiune în interiorul unei organizații ar trebui să reflecte rezultatele unei activități de analiză comparativă cu contabilitățile de gestiune din diferite organizații.

#### ***D. Concepte legate de procese și tehnici***

Procesele din contabilitatea de gestiune sunt în interfață cu alte procese de management și se articulează în jurul unui mod de gândire specific care poate servi la evaluarea sau la orientarea perfecționării tehnicilor de lucru folosite în contabilitatea de gestiune. Nevoia de informație se referă la:

- stabilirea obiectivelor întreprinderii;
- evaluarea alternativelor, luarea deciziilor și stabilirea programelor;
- monitorizarea rezultatelor;
- controlul și redefinirea obiectivelor și programelor.

**Ecuatia de legătură a utilizării resurselor pentru crearea de valoare.** Procesul contabilității de gestiune se inspiră dintr-o schemă de gândire, structurată printr-o ecuație care leagă în timp utilizarea resurselor și crearea de valoare. Ideal, utilizarea resurselor este măsurată prin costul de oportunitate sau aproximarea acestuia. Crearea de valoare este măsurată din punctul de vedere al clienților sau acționarilor și al funcțiilor lor de utilitate – ținând seama de prioritățile altor parteneri și de toate consecințele externe ale activităților organizației asupra societății în ansamblul său. Explorarea în timp a legăturilor dintre resurse și valoare presupune studierea activă a interacțiunilor dintre efectele pe termen scurt și lung.

**Interfețele proceselor de management.** Contabilitatea de gestiune adaugă perspectiva „resurselor” altor procese de management axate pe alegerea orientării strategice, pe stabilirea structurilor și pe controlul organizațional. La fiecare din aceste puncte de interfață echipa managerială trebuie să vegheze la ceea ce rezultă din aceasta, respectiv o creare de valoare pentru organizație.

**Perfecționarea și evaluarea tehnicilor.** Tehnicile aplicate în procesele contabilității de gestiune pot fi evaluate, de asemenea, după cei trei termeni ai ecuației care corelează utilizarea resurselor cu crearea de valoare. Valoarea creată cu ajutorul unei tehnici folosite în procesul contabilității de gestiune ar trebui să compenseze resursele pe care le utilizează sau consumă. Identificarea pe baza acestui criteriu, a curenților în tehnicile existente ar trebui să declanșeze dezvoltarea noilor tehnici sau perfecționarea celor existente. De aceeași manieră, această dezvoltare poate fi orientată, prin ecuația menționată.

***E. Concepte legate de capacitățile funcțiilor.*** Capacitățile solicitate pentru asigurarea eficacității funcției contabilității de gestiune în cadrul procesului de management se sprijină pe competențele specifice, pe o cultură de ameliorare continuă și de creare de posibilități, respectiv pe o capacitate de discernământ în privința eficacității funcției.

**Competențe specifice.** Activitatea funcției contabilității de gestiune trebuie să fie structurată în jurul unui ansamblu definit de competențe fundamentale și executată prin intermediul acesteia, care reflectă cele mai bune practici suficiente să garanteze rezultatele eficace. Aceste competențe fundamentale pot consta în experiența personalului, proceselor interactive de lucru, sisteme de susținere disponibile, tehnici aplicate în procesele de muncă, legitimitatea funcției și respectul acordat acesteia, calitatea managementului funcției și diverși alți factori relevanți. Definirea unui ansamblu dat de competențe fundamentale este orientat spre înțelegerea a ceea ce trebuie să îndeplinească funcția, în termeni de eficacitate a rezultatelor, și prin care competențe fundamentale care prezintă funcțiile contabilității de gestiune reprezentate prin cele mai bune practici.

**Ameliorarea continuă.** Cultura de ameliorare continuă ar trebui să facă parte integrantă din funcția contabilității de gestiune. Această cultură se concretizează printr-un evantai de proiecte care vizează să ridice calitatea activității funcției prin ameliorarea competențelor și a modalităților prin care ele sunt mobilizate și utilizate.

**Crearea de oportunități și de posibilități.** O cultură de proactivitate ar trebui să facă parte integrantă din funcția contabilității de gestiune, în căutarea și identificarea posibilităților creării de valoare.

**Discernământ.** Eficiența și eficacitatea activității funcției contabilității de gestiune, inclusiv ameliorarea acesteia, ar trebui supuse unei evaluări continue.

Conceptele prezentate fac parte din cadrul conceptual al contabilității de gestiune, așa cum o ilustrează figura nr. 2:

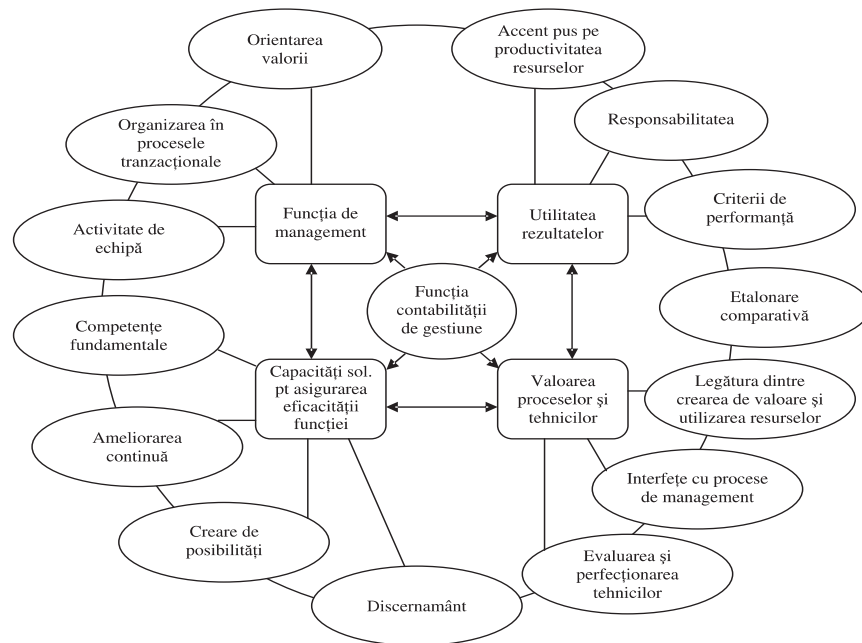


Figura nr. 2. - Cadrul conceptual al contabilității de gestiune

### Utilizarea cadrului conceptual

Cadrul conceptual permite descrierea contabilității de gestiune în termenii celor mai bune practici internaționale. El poate fi un ghid în evaluarea sau dezvoltarea acestora în aplicațiile organizaționale.

*Cum trebuie dezvoltate practicile în contabilitatea de gestiune?* Aceste metode și tehnici sunt înțelese în sensul că:

- sunt orientate spre utilizarea eficace a resurselor organizaționale (accentul pus pe productivitatea resurselor) în timp ce eficacitatea este evaluată în termeni de valoare creată pentru cei care iau parte la activități (orientare valoare);
- sunt centrate pe procesele transfuncționale esențiale organizației (organizare în procesele transfuncționale);
- sunt integrate altor funcții specializate, în calitate de membru al echipei de conducere (lucru în echipe);

- se sprijină pe un ansamblu de competențe fundamentale bine înțelese, legate de funcție;
- se exercită într-o perspectivă de ameliorare continuă;
- caută posibilitățile creării de valoare în interiorul organizației;
- sunt în continuare funcție de valoarea creată comparată cu resursele consumate (discernământ).

*Cum trebuie testată utilitatea practicilor în contabilitatea de gestiune?*

- funcție de contribuția lor la cultura de proactivitate în descoperirea posibilităților de creare de valoare în interiorul entității (creare de posibilități);
- funcție de valoarea pe care o adaugă organizației, din punct de vedere ale altor membri ai organizației (responsabilitate);
- controlând dacă responsabilitatea este exprimată prin obiective de performanță, negociate și acceptate (criterii de performanță);
- controlând dacă obiectivele de performanță sunt coerente cu cele externe, recunoscute (competențe fundamentale) și dacă rezultatele obținute sunt comparabile cu cele ale altor organizații (benchmarking, tratament de referință sau etalonare comparativă).

*Cum poate fi testată utilitatea tehnicilor de lucru în contabilitatea de gestiune?*

- funcție de valoarea pe care acestea o crează adăugând perspectiva „resurselor” la alte resurse de management (interfețe cu procesul de management);
- prin intermediul unei evaluări critice, continue a eficienței și eficacității (discernământ);
- punând accentul pe resursele pe care le consumă în raport cu valoarea pe care ele o crează în timp, în toate intervențiile contabilității de gestiune (evaluare și perfecționarea tehnicilor).
- *Cum trebuie dezvoltate tehnicile de lucru în contabilitate de gestiune?*
- printr-o întoarcere constantă la o schemă de gândire aplicată în activitatea de contabilitate de gestiune, axată pe ecuația care corelează utilizarea resurselor și crearea de valoare în timp;
- prin determinarea valorii care adaugă perspectiva „resurselor” la alte procese de management (interfețe cu procesul de management);
- prin procese de ameliorare continuă integrarea culturii funcției contabilității de gestiune;
- prin referință la ansamblul competențelor fundamentale apreciate necesare pentru asigurarea eficacității muncii în contabilitatea de gestiune.

## **Concluzii**

În această viziune, cadrul conceptual al contabilității de gestiune trebuie apreciat la valoarea sa concretă în diferite domenii de activitate. El poate fi aplicat de mai multe categorii de specialiști și organisme profesionale:

- ▪ managerii organizațiilor, pentru a înțelege, evalua și dezvolta aspectul specific și munca lor privind eficacitatea utilizării resurselor;
- ▪ contabilii de gestiune profesioniști, pentru a orienta, compara și dezvolta contribuția lor la procesul contabilității de gestiune al organizației;

- ▪ profesorii, pentru a reorienta și consolida eforturile lor într-un câmp în evoluție rapidă, în care capacitatea de a înțelege schimbarea și participarea constituie un rezultat important al procesului de învățare;
- ▪ organismele profesionale în reformularea și consolidarea tehnicilor contabilității de gestiune.

Demersul prezentat facilitează înțelegerea diferitelor perspective instituționale și culturale în care este abordată activitatea în contabilitatea de gestiune.

Domeniul contabilității de gestiune îl constituie modelarea în expresie valorică a resurselor legate de obiectivele urmărite de întreprindere. Există astfel două orientări. Mai întâi, pe termen lung, cunoașterea costurilor clienților, furnizorilor, concurenților și contabilitatea strategică. Contabilitatea de gestiune trebuie să încorporeze în baza sa de date informații fizice, monetare și comerciale privind concurența, precum și practicile unor întreprinderi care utilizează procese și acțiuni similare, cu condiția păstrării specificității prin identificarea clară a obiectivului: performanța economică (Smith, 2004) comparativă și modelarea economică a competitivității. O altă orientare, mult mai restrânsă, a acestei modelări are în vedere nevoile de finanțare a activității de exploatare. Este necesar să nu mai limităm contabilitatea de gestiune numai la analiza consumului de resurse (Drury, 2005), ci să o extindem la analiza resurselor încă neconsumate, mobilizate de o acțiune sau un produs. În acest context, contabilitatea își asumă o misiune de expertiză a modelelor economice care corelează activitățile și resursele.

## Bibliografie

- Bouquin H., *Contabilitate de gestiune*, Traducere și studiu introductiv Tabără N., Editura TipoMoldova, Iași, 2004.
- Coombs H., Hobbs D., Jenkins E., *Management Accounting. Principles and applications*, Sage Publications, London, 2005.
- Dubrule L., *Contabilitate de gestiune*, Traducere și revizie științifică Dumitrana M., Coordonatori Niculescu M., Burlaud A., Editura Economică, București, 2002.
- Drury C., *Management and Cost Accounting*, Third Edition, Chapman & Hall, London, 2005.
- Dykman Th. R., Bierman Jr. H., Morse D.C., *Cost Accounting. Concepts & Managerial Applications*, Second edition, College Division, South-Western Publishing Co., Cincinnati, Ohio, 1994.
- Edmonds Th.P., *Fundamental Financial and Managerial Accounting Concepts*, McGraw-Hill Irwin, New York, 2007.
- Epuran M., Băbăiță V., Grosu C., *Contabilitate și control de gestiune*, Editura Economică, București, 1999.
- Horomnea E. (coordonator), Tabără N., Budugan D., Georgescu I., Betianu L., *Introducere în contabilitate, Concepte, modele, aplicații*, Editura Sedcom Libris, Iași, 2010.
- Ingram R.W., Albright Th. L., Hill J.W., *Managerial accounting, Information for decisions*, 2Edition, South-Western College Publishing, Thomson Learning, United States, 2001.
- Ristea M. (coordonator), *Contabilitatea societăților comerciale*, vol. II, Editor CECCAR, București, 1999.
- Smith M., *Research methods in accounting*, Sage Publications, London, 2004
- Tabără N., **Modernizarea contabilității și controlului de gestiune**, Editura TipoMoldova, Iași, 2006.
- Tabără N., Briciu S. (coordonatori), *Actualități și perspective în contabilitate și control de gestiune*, Editura TipoMoldova, Iași, 2012.
- VanDerbeck E.J., *Principles of Cost Accounting*, South-Western, Thomson Learning, Cincinnati, 2002.
- \*\*\*, OMFP 1826/22.12.2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune, MO nr.23/12.2004, Partea I.