

## EVOLUȚIA CONTABILITĂȚII MANAGERIALE

**Maia BAJAN**

*Academia de Studii Economice din Moldova*

La connaissance des coûts est, depuis le début de la révolution industrielle, un impératif de base de toute prise de décision. La notion de comptabilité industrielle manifesta très tôt cette nécessité et se traduisit par la mise en place par les comptables, mais aussi par les ingénieurs et les techniciens, de systèmes de calcul aptes à les aider dans leur gestion. Les historiens recensent ainsi des systèmes précurseurs de comptabilité industrielle dès la fin du XVII<sup>e</sup> siècle en Grande Bretagne. En France une doctrine apparaît à partir des années 1860 et on situe en 1885 l'apparition du premier manuel.

Contabilitatea managerială într-un mediu de afaceri global are specificul, ce prezintă interes, de a combina două științe. Prima, contabilitatea, abordează partea tehnică a comunicării și prelucrării informațiilor. Cea de a doua, managementul, furnizează o perspectivă asupra problemelor comportamentale specifice controlului asupra unei entități.

Comunicarea informațiilor prin limbajul contabil pornește de la ideea alocării resurselor în vederea atingerii unui scop sau obiectiv, în sfera largă a resurselor utilizându-se atât mijloace financiare, tehnice, cât și resurse umane. Resursele sunt administrate de către un gestionar care decide atât alocarea, cât și utilizarea lor și care are nevoie de informații privind consecințele alocării resurselor în vederea optimizării raportului *resurse consumate – rezultate obținute*. Informațiile vizează și nevoia de comparare a alocării reale cu cea prevăzută, a consecințelor reale cu cele previzionate [2, p.20].

Contabilitatea managerială este un concept mai larg implicând cunoștințe și pricepere profesională în pregătirea și, mai ales, în prezentarea informațiilor necesare conducerii pe diferite niveluri ierarhice. Sursa unor astfel de informații o reprezintă contabilitatea financiară și contabilitatea costurilor.

La nivel internațional au avut loc diverse cercetări bazate atât pe popularizările teoretice ale diverselor metodologii de calcul al costurilor, cât și pe informații stocate în arhivele unor întreprinderi. În lucrările de specialitate s-a remarcat că marile exploatații agricole au anticipat, prin metodele de gestiune specifice, fenomenele industriale. Se estimează, de asemenea, că exista o contabilitate a costurilor din Egiptul Antic, anul 3000 î.Hr., pentru a determina impozite echitabile aplicate recoltelor [2, p.10].

P.Garner (1947) este de părere că primul pas semnificativ în domeniul contabilității costurilor a fost făcut în Anglia, în timpul domniei lui Henry al VII-lea (1485-1509), atunci când un număr mare de producători de stofe, refractari la restricțiile impuse de breasla din care făceau parte, s-au mutat de la orașe la sate, formând comunități industriale și încercând să-și distribuie produsele pe alte canale decât cele impuse de breasla respectivă. Dacă inițial problema costurilor nu era un aspect foarte important, noua situație a generat creșterea concurenței atât față de breasla respectivă, cât și între producători [2, p.11].

Contabilitatea managerială apare începând cu a doua jumătate a anilor '70, fiind determinată de o concurență globală și de inovațiile tehnologice. Acestea, la rândul lor, au condus la furnizarea și utilizarea informațiilor necesare pentru conducerea unei activități economice. La baza conducerii unei entități o importanță deosebită se acordă costului produselor și/sau serviciilor prestate.

Sistemul de cost poate fi utilizat pentru:

- proiectarea produselor și serviciilor care să răspundă cererii consumatorilor și să genereze profit;
- îmbunătățirea calității și promovarea produselor pe piață;
- negocierea prețului, caracteristicile produsului, condițiile de livrare etc. [4, p.341].

În *Statele Unite ale Americii*, contabilitatea managerială s-a dezvoltat începând cu revoluția industrială din secolul al XIX-lea. Mai multe decenii contabilii aveau ca scop obținerea unor rapoarte financiare fidele și la timp, ceea ce caracterizează contabilitatea financiară. Însă, odată cu creșterea numărului de produse noi și a proceselor de producție (companii ca Du Pont, General Motors, General Electric etc.) s-a simțit nevoia de a prezenta rapoarte orientate spre necesitățile solicitate de managementul entității. Noile schimbări economice au condus la diferite teorii, ca: Just In Time, Balanced Scorecard, Teoria constrângerilor etc. [4, p.342].

Un impact puternic asupra cercetărilor publicate în domeniul contabilității manageriale în SUA l-au avut eforturile școlii de afaceri a Fundației Ford din anii '50. La început se observă o cercetare asupra metodelor cantitative, iar în prezent – asupra metodelor economice.

Creșterea numărului de articole referitoare la contabilitatea managerială poate fi atribuită creșterii numărului facultăților de profil existente între anii 1950-1980.

Eforturile reformatoare în SUA au avut trei efecte asupra cercetării:

- 1) importarea de idei din alte discipline externe;
- 2) utilizarea unor metode tipice altor discipline;
- 3) folosirea abordărilor experimentale, empirice sau de modelare [4, p.356].

În *Marea Britanie*, nevoia de control al costurilor cu scopul de a crește productivitatea, de a îmbunătăți eficiența în industrie a oferit contabilității de gestiune un loc important în managementul științific. Până în anii '30, un grup de specialiști economiști au abordat proceduri contabile în afaceri, cu accent pe contabilitatea costurilor. Aceste teorii au fost aplicate în practică și au fost actualizate în contabilitatea tradițională.

În literatura de specialitate din *Marea Britanie* apare contabilitatea managerială, care produce schimbări în practica contabilă. Aceste schimbări au condus la soluții noi în vederea conducerii moderne a societății. În 1887 apare prima lucrare britanică în domeniul costurilor (autori E.Garcke și J. Fells), unde se subliniază interesul față de costurile alocate produsului. La începutul secolului XX, cercetările pornesc de la realitatea că managerii utilizau informațiile din registrele contabile pentru a analiza situația anterioară a societății, dar aveau nevoie și de informații despre consecințele deciziilor luate. Astfel, specialiștii urmăresc înlocuirea metodelor tradiționale de calcul al costurilor bazate pe colectarea și alocarea costurilor istorice cu abordări ale costurilor orientate mai mult spre economie [4, p.360].

Contabilitatea managerială din *Franța* se bazează pe două abordări contradictorii, dar, totodată, și complementare: o analiză a costurilor pentru evaluare și o abordare folosită în scopul luării deciziilor, denumită *Tabloul de bord*.

Spre deosebire de situația din SUA, unde doar industriile au legătură cu Guvernul și trebuie să urmeze anumite reguli în calculația costurilor, abordarea franceză impune aplicarea în toate ramurile industriale, chiar dacă acestea au relație cu statul sau nu [4, p.344].

După al doilea război mondial, accentul în contabilitatea managerială a fost pus pe determinarea unui cost complet (costul de producție și cheltuielile de vânzare) al produsului pe care se baza negocierea prețului de vânzare. O asemenea procedură a fost utilizată până în anii '60, deoarece în acea perioadă cererea depășea oferta și capacitatea de producție era folosită la maximum. După anii '60, când oferta depășea cererea, costurile complete au fost delimitate în costuri directe și costuri variabile.

În *Franța* au apărut, în 1885, primele cărți de contabilitate managerială, elaborate de M.Nikitin.

Contabilitatea managerială a fost permanent adoptată la necesitățile managementului:

- reprezintă o abordare coerentă și generează nevoi diferite;
- se concentrează asupra nevoilor managerilor;
- folosește informații orientate spre viitor.

Evoluția costurilor în *Suedia* este consecința dezvoltării industriei după primul război mondial. Dezvoltarea societăților mari, care își desfășoară activitatea în domenii industriale cu căutare pe plan internațional, corelată cu dimensiunea mică a pieței interne, a generat externalizarea activităților industriale. Acest aspect a impus companiile suedeze să depindă de strategiile de nișă pentru activarea pe piețele industriale internaționale și să fie flexibile față de alte culturi.

Primul pas în promovarea calculației costurilor a fost elaborat de Nils Fredriksson în anul 1927.

Calculația și managementul costului complet în *Suedia* se descrie în trei etape:

- 1) determinarea elementelor costului;
- 2) alocarea pe centre de cost;
- 3) alocarea pe purtători de cost [4, p.348].

În *Suedia*, un studiu de cercetare asupra contabilității și managementului costurilor vizează clasificarea unor probleme:

- prioritățile în metodele de calculație;
- modalitățile de alocare a costurilor indirecte;
- evoluția sistemelor de calculație și a managementului costurilor.

În literatura de specialitate este reprezentată dilema: trebuie utilizat costul complet sau costul variabil pentru luarea deciziilor? La care Ask și Ax răspund că nu e o problemă de alegere, ci ambele variante sunt utilizate [4, p.364].

În *Germania*, dezvoltarea contabilității manageriale se poate structura în patru etape:

- 1) circumscrie calculația profitului net, tratamentul ratei dobânzii, venitul antreprenorial;
- 2) vizează controlul eficienței prin controlul cantităților intrate utilizând prețuri flexibile de transfer;
- 3) se caracterizează prin calculația prețurilor de producție, unde se promovează prețul complet;
- 4) promovează conceptul de cost relevant și principiile alocării costurilor (potrivit căruia produselor le sunt atribuite doar costurile proporționale) [4, p.358].

După cel de-al doilea război mondial un cercetător german, H.G. Plaut, a dezvoltat o nouă metodă de contabilizare a costurilor, numită Grenzplankostenrechnung (GPK) – Contabilitatea și planificarea costurilor analitice în mod flexibil [2, p.14].

Lucrările de referință ale cercetării academice în *Germania* sunt cele ale profesorului Schmalenbach. Încă din anul 1889 a studiat costul total prin prisma modificărilor volumului de producție.

În teoria costurilor elaborate de Schmalenbach costul total este clasificat în patru categorii, în funcție de comportamentul lor relativ la volumul producției:

- 1) costurile fixe, care nu se modifică în raport cu volumul producției;
- 2) costurile degresive, care cresc mai încet decât producția;
- 3) costurile proporționale, care cresc în aceeași proporție cu producția;
- 4) costurile progresive, care cresc mai rapid decât producția.

În *Italia*, contabilitatea managerială are mai multe etape de dezvoltare:

✓ etapa preindustrială, se caracterizează printr-un număr mic de societăți orientate spre agricultură. În această perioadă costul total cuprinde cheltuielile direct legate de costul produsului, calculate în funcție de cantitățile utilizate pentru diferite produse, iar cheltuielile de regie sunt clasificate în *variabile* și *fixe* și sunt repartizate conform procedurii cu bază unică de repartizare. Această etapă se caracterizează prin teoria contabilă a lui Besta;

✓ etapa industrială începe după cel de-al doilea război mondial. Dezvoltarea investițiilor a condus la extinderea societăților și asupra dezvoltării rolului managerilor în luarea deciziilor pe termen lung. Această etapă conturează teoria lui Zappa, care sublinia că evidența financiară și cea managerială trebuie să se țină aparte, deoarece aceste contabilități urmăresc scopuri diferite;

✓ epoca actuală se ține de ideea „costuri diferite pentru scopuri diferite”. Aici o atenție deosebită se acordă bugetării, controlului stocurilor firmei, precum și alocării corecte a capitalului, care sunt foarte importante pentru profitul firmei, servind și ca un instrument de bază pentru controlul resurselor [4, p.351].

Cercetarea științifică a contabilității manageriale din *Italia* s-a dezvoltat inițial pe plan academic, iar rezultatele teoriilor susținute și explicate în literatura de specialitate au fost integrate mai apoi în practica societăților.

Dezvoltarea economică din anii '80 și criza economică de la începutul anilor '90 au adus în discuție o serie de probleme manageriale. Abordările tradiționale ale contabilității de gestiune au fost tot mai criticate pentru incapacitatea lor de a susține acțiunile managerilor, fiind susținută ideea utilizării de costuri diferite pentru analiza unor situații particulare.

Contabilitatea costurilor în *Finlanda* a apărut ca o necesitate în timpul crizei economice din anii '40. În această perioadă costul complet devine obligatoriu pentru întreprinderile industriale. Aici se promovează costul variabil și analiza cost-volum-profit, fiind considerată un instrument puternic, care permite managerilor de a stabili limita prețului de vânzare a bunurilor [4, p.353].

În *Finlanda*, primele scrieri în domeniul contabilității manageriale au apărut în secolul XIX, când s-au înființat primele școli de afaceri. În 1862, Lilius a scris prima carte de contabilitate în limba finlandeză, iar Kaitila, în 1928 – prima carte de contabilitate a costurilor [4, p.373].

Contabilitatea managerială în *România* apare înainte de anul 1950 cu termenul de „contabilitatea costurilor” și este orientată spre determinarea costului de producție. După anul 1985 se aplică metoda „Activity Based Costing” (ABC), metoda de calcul de cost complet și de secționare pe echipe de gestiune.

Evoluția contabilității manageriale o constituie trecerea de la „oferirea informației” – adică, metoda calculului costului istoric și oferirea de informații la „gestionarea resurselor” – adică, managementul resurselor spre atingerea „costurilor țintă” [2, p.19].

Prima operă științifică asupra costurilor, în *România*, este prezentată în lucrarea lui I.Tarția, doctorand al lui I.N. Evian, care a redat aspecte legate de calculul costurilor în „Contabilitatea industrială”, apărută în 1947 [2, p.14].

În *Republica Moldova* contabilitatea managerială a fost recunoscută oficial prin intermediul Concepției reformei contabilității nr.1187 din 24.12.1997. Dezvoltarea contabilității manageriale în Republica Moldova se efectuează în două direcții principale:

- 1) adaptarea tehnicilor și metodelor atestate și aplicate de alte țări;
- 2) studierea și cercetarea tehnicilor și metodelor nou-apărute.

La momentul actual, Republica Moldova traversează a treia treaptă de dezvoltare a contabilității manageriale, adică tinde spre pregătirea informațiilor necesare pentru luarea unor decizii gestionare adecvate și exercitarea controlului pe centre de responsabilitate.

Odată cu apariția noțiunii de „contabilitate managerială” apar și primele lucrări în acest domeniu: „Ghid practico-didactic la contabilitatea managerială” elaborat de un colectiv de autori (coordonator A.Nederița); „Contabilitatea consumurilor” de V.Țurcanu.

Contabilitatea costurilor este un suport pentru decizii atât în ceea ce privește previziunea alocării resurselor, cât și a utilizării lor. În acest sens, informația se descompune în subansambluri care corespund unor micro-întreprinderi create în cadrul general al întreprinderii. Din punct de vedere organizatoric, aceste structuri corespund unor centre de responsabilitate corelate între ele. Fiecare centru furnizează o prestație unuia sau mai multor centre în vederea atingerii obiectivului propus, obținerea unor produse sau prestarea de servicii destinate terților. Informațiile de detaliu provin din aceste centre, se grupează și permit calculul costului și al rezultatului.

Conducerea unei activități economice prin coordonare, control, reglare vizează realizarea parametrilor stabiliți pentru atingerea scopurilor. Luarea deciziilor este o acțiune care se petrece la toate nivelurile activității economice, proiectând perspectivele pe termen scurt (decizii operative) și perspectivele pe termen lung (decizii investiționale) ale entității.

#### **Referințe:**

1. Contabilitatea managerială: Ghid practico-didactic / Colectiv de autori. (coordonator A.Nederița).
2. Contabilitatea de gestiune și control de gestiune / Colectiv de autori (coordonatori C. Caraiani, M. Dumitrana). Ediția a II-a. - București: InfoMega, 2005.
3. Contabilitate de gestiune / Colectiv de autori (coordonator O.Călin). - București: Tribuna Economică, 2000.
4. Sisteme contabile comparate / Colectiv de autori (coordonatori M.Ristea, L.Olimp, D.Calu). - București: CECCAR, 2006.

*Prezentat la 10.12.2008*