

CONTABILITATEA MANAGERIALĂ STRATEGICĂ – INSTRUMENT AL MANAGEMENTULUI

Maia BAJAN

Academia de Studii Economice din Moldova

On analyse quelques concepts et méthodes grâce auxquels il est possible de comprendre et d'interpréter l'information comptable, financière et de gestion. Nous y faisons de la place à la réflexion sur la pertinence et les limites des outils comptables pour le management, ce qui constitue une référence de base pour les programmes de formation initiale et continue en gestion, destinés aux non-spécialistes.

Fiecare entitate are un destin și căutarea destinului propriu este ceea ce deosebește entitatea creativă de cea pasivă. Managerii au o responsabilitate majoră pentru această căutare și o pot îndeplini prin dobândirea unei înțelegeri mai adânci a prezentului și prin crearea unei imagini cuprinzătoare a viitorului. Astăzi, una dintre cele mai frecvente cerințe, pentru o funcție de conducere, este viziunea, care poate însemna o varietate de lucruri: să gândești pe termen lung; să poți descrie conturul unui posibil viitor care implică schimbări *sau* să poți discerne, în haosul și confuzia prezentului, elementele care determină ceea ce va urma.

Pentru a putea atinge scopul urmărit, în limita obiectivelor propuse, este nevoie de informație strategică. Principala sursă de informații necesare pentru stabilirea strategiilor este contabilitatea.

Modul de organizare a contabilității manageriale este la latitudinea fiecărei entități, în funcție de specificul activității și necesitățile proprii ale acesteia. Organizarea contabilității include totalitatea principiilor, procedurilor, metodelor, respectiv, a activităților desfășurate pentru realizarea obiectivelor contabilității. În funcție de obiectivele fundamentale ale contabilității manageriale, se disting: determinarea costurilor de producție ale produselor, lucrărilor și serviciilor, determinarea rezultatelor și a rentabilității, organizarea bugetării activității, organizarea controlului de gestiune.

Contabilitatea furnizează informații necesare elaborării de rapoarte și analize interne utilizate de managementul entității în luarea deciziilor. Cerințele de prezentare și analiză a informațiilor oferite de contabilitatea managerială nu sunt limitative. La organizarea acesteia se va urmări ca informațiile obținute să satisfacă atât necesitățile de informare existente, cât și pe cele în continuă schimbare.

Evoluția contabilității manageriale derulează de la un sistem de informații financiare la un set de instrumente orientate spre exterior, spre strategie și spre viitor, care reprezintă fundamentul sistemului de control. 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, care se bazează pe informații legate de factorii externi, informații nefinanciare și informații emane din interior. Variabilele externe se referă la concurență și la factorii politici, economici, sociali și tehnologici. Ea este orientată spre clienți, concurenți, furnizori și chiar acționari potențiali.

Strategia este aceea care influențează, direct și indirect, atât structura, cât și instrumentele de gestiune. Acest fapt este dovedit și de economistul american McKinsey, care abordează strategia ca „*un ansamblu de decizii și acțiuni relative pentru alegerea mijloacelor și pentru articularea resurselor în vederea atingerii obiectivului*” [1].

Pentru atingerea obiectivelor propuse contabilitatea managerială strategică urmărește patru etape:

Etapa 1 – determinarea costului și controlul financiar – la această etapă, contabilitatea managerială este văzută ca o activitate tehnică necesară pentru atingerea obiectivelor entității, orientată spre determinarea costului de producție. Aceasta apare în urma nevoii resimțite de manageri de a-și conduce afacerile;

Etapa 2 – informație pentru planificare și control – punctul de cotitură îl reprezintă definirea și plasarea controlului ca funcție a managementului și, în special, formarea relației dintre control și strategie. Controlul trebuie să contribuie la atingerea obiectivelor entității și să asigure coordonarea și motivarea comportamentelor;

Etapa 3 – reducerea risipei de resurse – schimbările din mediu impun noi tehnici manageriale: sisteme flexibile de producție, sisteme de producție în timp util, gestiunea lanțului de aprovizionare, gestiunea totală a calității, sisteme de planificare a materialelor. Acestea, la rândul lor, implică dezvoltări în contabilitatea managerială: costul țintă, contabilitatea costurilor strategice, costuri pe activități.

Etapa 4 – utilizarea în mod eficient și eficace a resurselor – presupune analiza indicatorilor pentru clienți, pentru parteneri etc. Planificarea, controlul și reducerea risipei capătă dimensiuni strategice, deoarece se pune accent pe crearea, identificarea, inovarea și gestionarea relațiilor cu clienții. În acest context, se dezvoltă instrumente de gestionare, modele de măsurare a performanței – ca sistem care reflectă cunoașterea organizațională a relațiilor.

Principala diferență între primele două și ultimele două etape constă în trecerea de la furnizarea de informații la managementul resurselor. Mai mult, contabilitatea managerială devine o parte importantă a procesului managerial, evoluând de la orientarea pur financiară spre abordări strategice. Aceste tehnici noi au afectat întregul proces al contabilității manageriale (planificare, control și luarea deciziilor) și au schimbat orientarea de la un rol „simplu” al determinării costurilor și al controlului financiar la un rol „sofisticat” de îmbunătățire a modului de utilizare a resurselor.

Una dintre sarcinile contabilității manageriale o constituie bugetarea, colectarea și urmărirea costurilor pe locuri generatoare de costuri, pe perioade etc. după anumite premise, în vederea elaborării bugetelor, calculării costului producției pe unitate de produs, lucrare sau serviciu prestat și pentru întreaga producție obținută. Pentru aceasta, se impune respectarea premiselor privind precizarea organelor cărora trebuie să li se încredințeze soluționarea problemei complexe a calculării costurilor.

Această problemă, în funcție de complexitatea activității și mărimea întreprinderii, se poate realiza prin două modalități:

- a) prima modalitate vizează separarea activității de calculație a costurilor de cea de analiză și de fundamentare a deciziilor privind activitatea viitoare. Astfel, calculul costului poate fi executat fie în cadrul unui compartiment distinct, subordonat directorului economic, fie în cadrul compartimentului financiar-contabil, în timp ce elaborarea bugetelor pe feluri de activități să se realizeze în cadrul compartimentului plan-dezvoltare;
- b) modalitatea a doua presupune concentrarea lucrărilor în cadrul aceluiași compartiment funcțional, ceea ce reprezintă avantajul unei viziuni unitare de lucru, dar și dezavantajul unui volum sporit de lucrări.

La alegerea celei mai potrivite variante de organizare a calculației costurilor, conducerea entității și celelalte organe interesate trebuie să aibă în vedere avantajele și dezavantajele pe care le prezintă fiecare dintre ele.

Organizarea executării lucrărilor de calculație în cadrul a două servicii distincte oferă entităților producătoare de mobilă, pe lângă controlul reciproc al acestora, și siguranța exactității cifrelor luate în calcul. Iar atribuirea lucrărilor de calculație unui singur organ îmbunătățește calitatea acestora și, mai ales, creează premisele unei analize mai aprofundate a factorilor care influențează ponderea diferitelor consumuri în structura costului produselor fabricate de către acestea.

În viziunea unor economiști, luarea deciziilor manageriale ce determină atât perspectivele de lungă durată privind dezvoltarea întreprinderii, cât și utilizarea curentă a resurselor, reprezintă una dintre sarcinile de bază ale contabilității manageriale [2].

Procesul de pregătire și luare a deciziilor începe cu determinarea scopurilor și sarcinilor. Pentru atingerea scopurilor propuse este necesar a studia toate variantele posibile. Însă, în practică, procesul de luare a deciziilor se limitează cu examinarea câtorva variante posibile. Pentru fiecare variantă e necesar a conecta datele corespunzătoare, a calcula suma totală a consumurilor, cheltuielilor și a veniturilor, economiile posibile de resurse și rezultatul financiar. După prelucrarea datelor culese, managerul trebuie să ia decizia privind alegerea variantei, care va asigura în cea mai mare măsură atingerea scopului propus [3].

Managementul unei entități devine performant atunci, când se adoptă decizii bine fundamentate, bazate pe concluzii sau constatări ce se formulează ca urmare a studierii detaliate a fenomenelor și proceselor tehnice, economice și organizatorice, precum și a efectelor pe care acestea le generează prin cunoașterea cauzelor care le-au determinat [4].

Relația dintre management și contabilitate ca sistem de date este relativ complexă și multidimensională. În acest sens, putem aprecia că informația degajată de contabilitate este utilizată în procesul managerial al entităților de producere a mobilei la orice nivel ierarhic al acestora.

Prin metoda sa de cunoaștere și prin procedeele sale specifice, contabilitatea managerială asigură cantitatea necesară de informații ce permit conducerii descoperirea rezervelor interne cu privire la folosirea eficientă a mijloacelor și a forței de muncă în vederea mobilizării lor.

În scopul atingerii managementului performanței, contabilitatea managerială trebuie să contribuie la realizarea a trei mari obiective, și anume:

- 1) stabilirea unui diagnostic corect al entității;
- 2) găsirea unor noi căi care să pună în evidență rapid anomaliile și deficiențele care apar;
- 3) sprijinirea managerilor în alegerea soluțiilor optime.

Aceste trei obiective pot fi realizate numai în măsura în care se operează cu informații contabile de calitate.

Managementul stabilește obiectivele și strategia generală de dezvoltare a unei entități, având în vedere toate componentele activității firmei: producție, vânzări, marketing, reclamă și publicitate, administrația generală etc. Managementul în baza informațiilor prezentate de diverse domenii de activitate trebuie să stabilească politici interne ale firmei.

Succesul implementării unei schimbări strategice depinde de capacitatea schimbării privind aspectele de fiecare zi ale entității, precum și capacitatea de a integra politicile de resurse umane. Aceste aspecte accentuează atât importanța trecerii de la schimbări strategice la planuri detaliate de resurse, modul în care sunt conduse procesele de control, cât și felul în care schimbarea este comunicată entității [5].

Responsabilitatea esențială a managerilor este luarea deciziilor, pentru atingerea unui obiectiv. Luarea deciziilor este o acțiune ce are loc la toate nivelurile entității, un proces de selecție a celor mai bune alternative pentru atingerea obiectivelor propuse și are nevoie de informație calitativă, autentică și relevantă. Procesul de luare a unei decizii implică etape esențiale și se succed logic în raport cu necesitatea atingerii unui obiectiv.

Etapele luării unei decizii adecvate sunt următoarele:

- ✓ *definirea problemei* – afectează toate celelalte etape. Dacă problema este incorect definită, oricare altă secvență a procesului decizional se va baza pe acest punct incorect;
- ✓ *identificarea factorilor critici* – la definirea problemei, este necesar ca managerul să facă analiza acelor factori, care elimină anumite alternative de soluționare a problemei;
- ✓ *elaborarea alternativelor de acțiune* – presupunând obiectivul cunoscut și/sau problema definită, primul pas în luarea deciziei este identificarea și dezvoltarea alternativelor;
- ✓ *analiza alternativelor* – scopul acestei etape este de a stabili meritele fiecărei alternative, merite care pot contribui la atingerea obiectivului urmărit. Se evaluează probabilitatea fiecărei alternative de a duce la atingerea obiectivului;
- ✓ *selecția unei alternative considerată cea mai bună* – pentru a selecta o alternativă la luarea deciziei, managerii pot folosi una din următoarele trei abordări: experimentul, cercetarea și analiza;
- ✓ *implementarea soluției* – este o fază pentru succesul entității, cheia unei planificări eficiente. Este o trasatură a managementului, ceea ce conduce efectiv la realizarea obiectivelor așteptate;
- ✓ *controlul și evaluarea rezultatelor deciziei* – ajută managerii să învețe din experiență, practică și să dezvolte capacitatea lor de a planifica și a lua decizii.

Concluzia generală o reprezintă faptul că instrumentele contabilității manageriale sunt adaptate condițiilor economiei de piață și că entitățile producătoare de mobilă trebuie să cunoască și să aplice aceste instrumente în scopul susținerii luării deciziilor și al gestionării performanței. Informația contabilă este produsă numai dacă, și în forma în care, este utilă în luarea deciziilor, având ca obiectiv furnizarea de informații care să asigure eficiența piețelor și alocarea optimală a resurselor economice.

Referințe:

1. Popa I. Managementul strategic. - București: Editura Economică, 2004, p.22.
2. Colectiv de autori (coordonator A.Nederița). Contabilitatea managerială: Ghid practico-didactic. - Chișinău, ACAP, 2000, p.92.
3. Ibidem, p.93.
4. Staicu C. Bazele contabilității moderne. Vol.I. - Craiova: Scrisul Românesc, 2004, p.46.
5. Rusu C. Managementul schimbării. - București: Editura Economică, 2003, p.339.

Prezentat la 26.10.2009