

CONTABILITATEA DE GESTIUNE: LA LIMITA DINTRE TRADIȚIONAL ȘI MODERN

Cristina Gabriela TALPEȘ

Economist

Facultatea de Economie și de Administrare a Afacerilor, Timișoara, România

Rezumat

Mutațiile profunde ale societății mileniului trei au transformat sistemul informațional al contabilității de gestiune într-o "cutie neagră", sursa cea mai importantă de informații în context socio-economic. Contabilitatea managerială reprezintă un instrument de orientare, un consilier al managementului furnizând "baza de date" necesară conducerii în procesul decizional. Informațiile astfel furnizate oferă managerilor posibilitatea alegerii programelor optime și fixarea unei anumite linii de politică economică.

Progresul tehnic impune tehnologia de producție avansată și implicit revoluționează, pe lângă modul de realizare a produselor și o remodelare a contabilității de gestiune. În aceste condiții este absolut necesar abandonul sistemelor de calculație tradiționale în favoarea sistemelor moderne de calculație a costurilor. Această ipoteză este pertinentă în context de eficiență, eficacitate, raționalitate a sistemelor informaționale piate pe cerințele managementului modern. Însă actualmente trăim într-o lume a resurselor limitate fapt ce necesită și o analiză riguroasă a contextului social, economic, cultural, istoric al entității care implementează o anumită metodă de calculație a costurilor. Făcând uz de singurele resurse inepuizabile, creativitatea și inteligența, trebuie să decidem în manieră obiectivă oportunitatea unui anumit sistem de calculație.

Schimbarea este una benefică pentru orice organizație atunci când este una de fond, o restructurare profundă și nu doar o imitație a formei pe un fundament inexistent. Este relevantă o analiză a trend-ului actual de adoptare a sistemelor moderne de calculație în detrimentul celor tradiționale și a adaptabilității acestei reforme în practica de ansamblu, și cu precădere în practica românească. Astfel că, teoria, starea ideală, trebuie adaptată într-o manieră adecvată la practică, starea reală, de fapt.

Cuvinte cheie: contabilitate managerială, management, modern, tradițional, schimbare, decizii.

Introducere

Societatea mileniului trei este un univers al incertitudinilor, al resurselor limitate, al speculațiilor, al răsturnărilor fulgerătoare de situație, fiind în genere echivalentul unei conjuncturi nefavorabile care ne împinge la identificarea permanentă a soluțiilor salvatoare, adică la valorificarea unicelor resurse inepuizabile, *creativitatea și inteligența*, pentru a putea răzbi în acest mediu ingrăt și pervers.

Progresul tehnic, instabilitatea mediului și complexitatea circuitului informațional au făcut resimțită nevoia instaurării conceptului de flexibilitate în contextul unei veritabile gestionări a fenomenului schimbării. Managementul entităților economice, însărcinat să "*asigure vitalitatea și robustețea organizației față de schimbare, datorită coordonării constante a activităților, eforturilor și resurselor sale*" (N. Tabără, 2006 : 24), vine în sprijinul acestora fiind ghidul absolut necesar în "*a-ți găsi drumul propriu în împrejurări confuze, a te strădui să dai sens unor mesaje ambigue, a citi semnalele, a privi în jur și a asculta tot timpul, a face față conflictelor și a depune eforturi să-ți realizezi sarcinile prin stabilirea și menținerea unei rețele de raporturi și relații*" (T.J. Watson, 1988 : 8).

În scopul de a "*administra viitorul și de a raporta în mod constant prezentul la acesta*" (D. Budugan et al., 2007 : 383), managerii trebuie să aibe la dispoziție un sistem informațional performant, un adevărat instrument fiabil, care să permită cunoașterea în orice moment a situației întreprinderii, a obiectivelor sale, precum și a situației concurenților. O importantă sursă de informații este furnizată de contabilitate în general și

de *contabilitatea de gestiune (managerială)*, în particular. Contabilitatea de gestiune reprezintă contabilitatea dincolo de aparențe, dincolo de perdeaua și limitarea reliefată prin intermediul contabilității financiare, în străfundurile sale, la originea implementării într-un sistem organizațional. Prin intermediul contabilității de gestiune se încearcă identificarea unei părți a soluției și eliminarea unei părți a problemei. Aceasta reprezintă fundamentul, temelia oricărei entități care funcționează în mediul economic, astfel că orice dezechilibru generat de diverși factori perturbatori interni ori externi poate fi rectificat doar printr-o reșezare într-o altă perspectivă a contabilității de gestiune.

Continua globalizare a piețelor și schimbările tehnologice rapide în domeniul producției au creat o competiție acerbă pretutindeni în lume. Pentru a realiza orice avantaj competitiv, entitățile funcționale dintr-o societate trebuie să adopte strategii care integrează oportunitățile mediului, pieței și avantajele tehnicii în cel mai eficient mod. În acest context se pune problema modernizării, a transformării contabilității de gestiune, o adaptare la realitățile și exigențele prezentului, la modificarea instrumentelor, proceselor și metodelor de lucru pentru a corespunde progresului tehnico-științific actual.

Se pune astfel următoarea problemă: *sistemele de calculație tradiționale* au devenit total ineficiente rămânând doar o parte teoretică în evoluția istoriei contabilității de gestiune, lăsând locul *sistemelor de calculație moderne* menite să satisfacă corespunzător cerințele actuale?

Mulți ar susține fără echivoc acest trend actual, însă este bine să fim mereu conștienți de faptul că teoria este starea ideală, pură, pe când practica dă naștere stării reale, de fapt. Astfel că trebuie să ne cunoaștem foarte bine trecutul pentru a păși cu certitudine spre viitor.

Fiecare tip de sistem de calculație, atât cele tradiționale cât și cele moderne își au locul lor binemeritat. Însă contabilitatea de gestiune se regăsește actualmente la limita dintre tradițional și modern, fiind o mixtură bine gândită și adaptată specificului fiecărei entități, reprezentând "*bucătăria internă*", în care bucatarul reușește mereu să surprindă prin adăugarea unei noi mirodenii într-o specialitate culinară tradițională.

1. Contabilitatea de gestiune instrument fundamental al activității de management

"Contabilitatea este judecătorul nepărtinitor al trecutului, ghidul necesar al prezentului și consilierul indispensabil al viitorului în fiecare întreprindere" (T. Hindle, 1998 : 18) .

În condițiile actuale ale economiei de piață, domeniul contabilității de gestiune constituie o abordare de actualitate și de real interes atât pentru specialiști cât mai ales pentru responsabilii întreprinderilor. În contextul actual, managerii sunt nevoiți să asimileze cunoștințe elementare aferente contabilității de gestiune, constând nu numai în terminologia specifică ci și în unele tehnici esențiale ale acestui domeniu privind utilizarea și gestiunea eficientă a informațiilor disponibile în vederea luării deciziilor, dar mai ales înțelegerea limitelor acestor informații.

Întreprinderile, "*odată intrate în jocul pieței, este necesar ca să își creeze un sistem informațional de gestiune menit să le asigure protecția și posibilitatea de reacție la șocurile generate de concurență*" (T. Aslău,

2001 : 93), precum și accentuarea turbulențelor manifestate în mediul exterior face impetuos necesară asimilarea de cunoștințe esențiale proprii contabilității de gestiune de către manageri pentru a-și putea fundamenta deciziile pe o bază reală pentru a asigura supraviețuirea entității de a cărei conducere sunt responsabili și nu în ultimul rând, asigurarea performanței dorite. Actualmente, necesitatea gestionării unui ansamblu de probleme complexe cu care se confruntă orice organizație, *“fac din contabilitatea de gestiune unul din instrumentele cele mai la îndemâna conducătorului, de care acesta poate uza pentru evaluarea oportunităților, orientarea direcțiilor de acțiune și elaborarea strategiei firmei”* (T. Aslău, 2001 : 94).

Contabilitatea de gestiune reprezintă *“un sistem informațional contabil care are în vedere să ajute managerii și influențeze comportamentele prin modelarea relațiilor dintre resursele alocate și consumate și scopurile urmărite”* (H. Bouquin, 2004 : 11). Astfel că managerii utilizează informațiile contabile pentru a trasa traiectoria generală de urmat de către entitate prin implementarea unei strategii optime în scopul predefinit de a *“administra fiecare dintre activitățile sau sferile funcționale de care sunt responsabili și a coordona aceste activități sau funcții în cadrul organizației luate ca ansamblu”* (C.T. Horngren et al., 2008 : 2). Pentru a face față procesului tehnologic, concurenței aprige de pe piață și mai cu seamă de a reuși atingerea obiectivului fundamental al oricărei organizații, acela de a-și consolida poziția pe piață, decidenții vor fi nevoiți să organizeze, să implementeze, să supravegheze și să perfecționeze un sistem intern de informare. Acesta îmbracă forma contabilității de gestiune și reprezintă fundamentul actului de conducere.

În ultimii ani, rolul contabilului de gestiune într-o organizație a trecut de la *„prelucrător de cifre și istoric financiar, la partener de afaceri și consultant de încredere”* (G. Siegel, August 2000). Reiese de aici obligativitatea corelării informațiilor furnizate de contabilitatea de gestiune cu obiectivele entității, numai astfel contabilitatea de gestiune putând fi un instrument util în procesul decizional. În acest sens, este necesar ca atât contabilitatea managerială cât și managementul unei organizații să dezvolte un veritabil *„parteneriat de afaceri”* (R.W. Hilton, 2005 : 4) solid. Contabilitatea de gestiune trebuie să vizeze atât cunoașterea costurilor, cât și modelarea comportamentului decidenților.

Desigur că, într-un mediu complex, turbulent și incert, nevoile de informare ale managerilor cresc și se diversifică, iar contabilitatea de gestiune ca sursă privilegiată de informare pentru sistemul managerial poate răspunde cerințelor managementului, cu condiția să își adapteze permanent instrumentele și practicile la solicitările decidenților.

2. Limitele sistemelor de calculație tradiționale

Aspectele de tradiționalism și de conservatorism regăsite în domeniul calculației costurilor au devenit tot mai evidente pe parcursul evoluției progresului tehnic. Prin acest fapt s-a resimțit o nevoie acută de perfecționare a procedurilor și tehnicilor de calculație prin formularea unor sisteme de calcul adecvate stadiului de evoluție a tehnologiei producției.

Astfel că, în literatura de specialitate se pledează pregnant pentru abandonarea sistemelor clasice sau tradiționale de prelucrare a informațiilor privind costurile, considerate a fi necorespunzătoare cerințelor actuale, și introducerea unor metode moderne sau evolute, a căror eficacitate ar fi net superioară. Sistemele de calculație tradiționale *pe comenzi* (job-order costing), *pe faze* (process costing) și calculația *costurilor standard*, încă utilizate pe scară largă, au fost adoptate în prima parte a acestui secol pentru a calcula costurile de producție în tipurile de întreprinderi care existau, caracterizate de ponderea predominantă în costurile totale a cheltuielilor directe, de promovarea produselor uniforme și standardizate, de tendința de conservare a produselor, dar și a metodelor de calculație. Potrivit sistemelor clasice, toate cheltuielile indirecte sunt afectate costului, dimensionate în funcție de volumul activității.

În cadrul entităților economice din țara noastră, calculația costurilor păstrează în majoritatea cazurilor un caracter conservator, întrucât metodele utilizate sunt aceleași ca în urmă cu trei decenii, în ciuda faptului că caracterul producției pe meleagurile noastre a cunoscut un trend ascendent. Astfel că, calculația costurilor are la bază exclusiv metoda pe comenzi ori metoda pe faze, combinate uneori și cu diferite procedee specifice condițiilor concrete din fiecare entitate. Antecalculul practicat la nivel de secție sau de atelier este completat cu un postcalcul realizat în cadrul compartimentului de contabilitate.

Sistemele de calculație clasice prezintă dezavantajul că oferă o capacitate de informare redusă, neavând potențialul de a asigura o informare operativă a managementului întreprinderii pentru luarea în timp util a unor decizii optime. Postcalculul din cadrul metodelor tradiționale conduce la obținerea de informații tardive, lipsite de operativitate și la reflectarea anumitor aspecte ale producției asupra cărora nu se mai poate interveni. Datorită acestor inconveniente *costul efectiv* poartă denumirea de *cost istoric* în literatura de specialitate.

Evoluția neconținută a progresului tehnic, modificările evidente ale condițiilor de concurență de pe piețele interne și externe și-au pus amprenta asupra sistemelor de calculație tradiționale, caracterizându-le într-o anumită măsură ca fiind ineficiente. În noul mediu actual entitatea este una automatizată și computerizată, produsele au un ciclu de viață scurt, serviciile evoluează, adaptându-se permanent cerințelor consumatorilor. În sfera concurenței se observă o evoluție a criteriilor care caracterizează modul de manifestare a acesteia, de la criterii exclusiv cantitative (prețul), spre criterii calitative (calitatea produsului, securitatea serviciilor oferite, etc.). Însă este evident faptul că sistemul informațional al contabilității de gestiune integrează doar într-o mică măsură aspectele calitative, limitându-se în genere la cele cantitative.

Un alt aspect evidențiază modificarea structurii cheltuielilor de producție, în sensul creșterii ponderii cheltuielilor indirecte în detrimentul cheltuielilor directe de producție, acestea variind pe termen lung potrivit sortimentelor și complexității produselor fabricate.

Concluzionând, se poate afirma că rigiditatea sistemului informațional actual al contabilității de gestiune face "dificilă urmărirea costurilor, stabilirea standardelor, analiza abaterilor privind produsele și serviciile, în cadrul mutațiilor produse în economia actuală" (D. Budugan et al., 2007 : 382). Se face astfel resimțită nevoia acută a unei veritabile gestiuni a costurilor prin construirea unui sistem informațional pertinent și adaptat cerințelor actuale.

3. Tendințe evolutive în contabilitatea costurilor

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 care reflectă pe lângă aspectul de noutate și o finalitate deosebită prin prisma eficienței înregistrată la nivelul entităților în cadrul cărora și-au găsit aplicabilitatea practică.

Studiile și preocupările convergente ale specialiștilor din domeniul contabilității cu cei din alte domenii conexe precum marketing, management, etc. au generat o adevărată revoluție în metodologia sistemelor de calculație a costurilor.

Astfel că, maniera de realizare a produselor cunoaște schimbări drastice în baza utilizării de tehnologii de producție avansate, cu precădere în cazul "*producătorilor de talie mondială*" (D. Budugan et al., 2007 : 459). Conceptul de tehnologie de producție avansată cuprinde tehnologii de producție automatizată, proiectarea și producția asistată de calculator, robotica, sistemele flexibile de producție, controlul total al calității, managementul calității totale etc. . De regăsirea acestor metode, tehnici și programe la nivelul unei entități este dependent succesul sau insuccesul acesteia, existența ei pe piață sau falimentul.

Potrivit specialiștilor din domeniul contabilității, sistemele de calculație tradiționale a costurilor și de măsurare a rezultatelor sunt practic incompatibile cu utilizarea tehnologiilor de producție avansate. Johnson și Kaplan afirmă că „*aproape toate instrumentele contabilității de gestiune au apărut până în anul 1925*” (H.T. Johnson & R.S. Kaplan, 1991 : 25), iar Peter Drucker atrăgea atenția, încă din anii '60, asupra riscului utilizării sistemelor de costuri tradiționale, care pierdeau din relevanță, într-un mediu ce nu mai avea nimic în comun cu cel din perioada în care aceste sisteme au fost concepute și dezvoltate. Profesorul R.S. Kaplan afirmă faptul că contabilitatea managerială tradițională produce "*pur și simplu măsuri greșite. Ea orientează compania în direcție greșită, recompensează managerii pentru periclitatea afacerii și nu prevede nici o soluție de îmbunătățire. Cel mai bun lucru pe care îl putem face este să o dezactivăm, chiar să o stopăm!*" (T. Lucey, 1992 : 420) .

Având în vedere pledoaria radicală pentru excluderea sistemelor tradiționale din practică, se dorește rafinarea sistemului de cost printr-o mai bună apreciere a consumului neuniform de resurse. Astfel au apărut două tipuri de costuri ce vizează în primul rând gestiunea în ansamblu a resurselor și comportamentul responsabililor implicați. Este vorba despre costurile pe activități (pe proces) și costurile țintă.

Sistemul de calculație pe activități (Activity Based Costing) pune în evidență legătura de cauzalitate între resurse, activități și obiectul de calculație, potrivit principiului „*activitățile consumă resurse, iar produsele consumă activități*”. O astfel de abordare presupune abandonarea pilotajului vertical al întreprinderii cu decupaj pe funcțiuni și adoptarea unui demers transversal, de-a lungul lanțului valorii, concept dezvoltat de Michael Porter. Costurile pe activități (pe proces) nu răspund doar ultimului obiectiv urmărit în clasificarea costurilor, ele pot servi în aceeași măsură evaluării stocurilor, dar și luării deciziilor. Sistemul ABC este mult mai complex "*promiând*" un cost mai "*curat*" și mai util managerilor. Se întrevede astfel întrebarea: *este ABC soluția?*

Costurile țintă (Target Costing) fac parte dintr-un demers mai amplu, ce vizează analiza purtătorului de

cost pe toată durata sa de viață, dar mai ales în faza de concepție. Sistemul costurilor țintă este o abordare orientată spre piață și care este aplicată încă din faza de concepție (proiectare) a produsului. Proiectarea produsului necesită un timp îndelungat deoarece se urmărește încă din această fază eliminarea eventualelor modificări ulterioare, a căror implementare este mult mai costisitoare.

Costul țintă se determină prin deducerea din prețul de vânzare al produsului, serviciului a unei marje de profit pe care întreprinderea dorește să o obțină. Target costing nu este doar o metodă de control a costurilor, ci și o abordare privind planificarea profitului (rezultatelor) și managementul costurilor.

Din vasta pledoarie teoretică debordează avantajele net superioare ale sistemelor moderne de calculație a costurilor, promovându-se ideea de transformare a sistemelor tradiționale într-o pagină de istorie în literatura de specialitate.

Spiritul de abandon al tradiționalismului este unanim susținut însă trebuie păstrată mereu acea notă de chibzuință chiar și în condiții de extaz teoretic deoarece riscăm ca „*orice avantaj economic să fie efemer și orice pariu privind viitorul extrem de riscant*” (N. Tabără & C. Mihail, 2004). Astfel că, potrivit lui Herbert Simon, deținător al premiului Nobel pentru economie, se naște obsedant întrebarea: *Care dintre diferitele soluții este cea mai bună?*

4. Tradițional sau modern în practica românească: studiu de caz la *SC Silvic Forest Impex SRL*

Misiunea oricărei firme reflectă viziunea manageriatului asupra a ceea ce respectiva organizație încearcă să realizeze sau să devină pe termen lung. Misiunea în sine reprezintă o formulare care precizează cine este, ce face și încotro se îndreaptă organizația. Misiunea impune elaborarea unei strategii de către manageri, aceștia fixând obiectivele în scopul atingerii finalității dorite.

Contabilul de gestiune este cel care vine în sprijinul managerului în momentul elaborării unei strategii, furnizând informații privind sursele de avantaje concurențiale (de exemplu avantajul în termeni de cost, productivitate sau eficiență pe care îl are întreprinderea față de concurență, etc.). Rolul contabilului de gestiune este unul decisiv deoarece acesta ajută considerabil la construcția fundamentului unei entități, care, asemenea temeliei unei construcții, dacă nu este solidă, apar imediat fisurile și se năruie în scurt timp.

În dorința de a reflecta rolul major al contabilității de gestiune, propunerile contabilului de gestiune în adoptarea unui sistem de calculație, corelate cu deciziile manageriale, am elaborat un studiu de caz sugestiv la societatea SC. Silvic Forest Impex S.R.L. .

În faza inițială entitatea a avut ca obiect principal de activitate *exploatarea forestieră și comercializarea materialului lemnos*. Datorită expansiunii pe piețele de profil și a atragerii unei clientele fidele (*orientarea către client*), societatea S.C. Silvic Forest Impex S.R.L. a decis diversificarea obiectului său de activitate, optând astfel și pentru *prelucrarea lemnului, fabricarea produselor din lemn, cu excepția mobilei*.

În consecință s-a realizat *proiectarea și implementarea unui sistem de evidență și calculație a costurilor* adecvat, capabil să furnizeze managerului informațiile de care are nevoie pentru a gestiona eficient și eficace

entitatea. Aici intervine întrebarea firească: unde se regăsește proiectarea unui sistem ideal de calculație a costurilor? La interferența dintre teorie și practică, la limita dintre tradițional și modern?

Procesul realizat s-a dovedit a fi extrem de laborios și dificil. Inițial demersul s-a concretizat în demararea unui *studiu economic* care presupune cunoașterea legislației în domeniu, urmat de o minuțioasă *documentare* în ceea ce privește particularitățile pe care le prezintă *sectorul de activitate* în cadrul căruia entitatea își desfășoară activitatea. Apoi, *cunoașterea mediului* în care întreprinderea activează, a concurenților cu care se confruntă, a piețelor de desfacere existente și potențiale pentru produsele / serviciile sale constituie informații utile atunci când se proiectează și implementează un sistem de calculație a costurilor.

Odată finalizat *studiul mediului economic*, următoarea etapă a vizat *studiul entității*, pornind de la două elemente fundamentale – structura și strategia. *Strategia* reprezintă ghidul oricărui contabil în proiectarea sistemului de calculație. Dezideratul fundamental al managementului entității analizate era ca implementarea sistemului de calculație să vină în sprijinul său prin furnizare de informații pertinente care să-l ghideze în stabilirea unui preț de vânzare, în procesul decizional pe termen lung și să reprezinte un adjuvant optim pentru raportarea financiară. De asemenea s-a avut în vedere dimensiunea entității (de mărime mică, 6 angajați, CA de 1.144.765 lei) și dorința managementului ca și costul noului sistem să se încadreze într-un buget alocat investiției. Contabilului de gestiune i-a revenit dificila misiune de a proiecta și implementa un sistem de calculație eficient, dar cu resurse limitate.

Contabilul de gestiune este nevoit să țină seama de următoarele deziderate fundamentale în proiectarea unui sistem de calculație:

- *raportul cost – avantaje;*
- *sistemele de evidență și calculație a costurilor sunt cele care trebuie să se adapteze la activitățile de exploatare și nu invers;*
- *sistemele de calculație consemnează diferite costuri în scopul de a facilita procesul decizional.*

În afară de fundamentele teoretice, un aport semnificativ în proiectarea și implementarea unui sistem de calculație adecvat îl reprezintă experiența practică a contabilului în domeniul de activitate analizat. Industria lemnului este una pe cât de complexă, pe atât de vastă. Reușita constă în abilitatea proprie de a interconecta cunoștințele tehnice cu cele contabile.

Managerul i-a comunicat contabilului reușita atragerii de fonduri europene în scopul achiziției de utilaje și instalații de producție necesare (gater, banțic, drujbă, circular, pendulă, circular cu pânze multiple, mașină de parchet, presă hidraulică, mașină de patru fețe, mașină de calibrat, centrală termică), fapt ce a contribuit la diminuarea costurilor de achiziție cu 50%, restul fiind subvenționat din fondurile Uniunii Europene. Efectuându-se o analiză de prospectare a pieței s-a ajuns la concluzia că există numeroși clienți din țară și din afara graniței a căror cerere este ascendentă. A urmat apoi proiectarea și implementarea sistemului de calculație care era necesar să conducă la obținerea unui cost de producție pertinent, astfel încât, în baza costului complet managerul să stabilească un preț competitiv în scopul asigurării profitabilității pe termen lung.

Vine întrebarea fundamentală: încotro ne îndreptăm actualmente? spre tradiționalism ori spre modernism? Răspunsul este pe cât de complex, pe atât de greu de argumentat. Globalizarea, fenomen în plină ascensiune, a condus la inovarea sistemelor de calculație existente în fiecare țară, uneori prin creație proprie, dar de cele mai multe ori prin imitație. Cultura japoneză, datorită caracterului inovativ dar și succesului recunoscut pe plan mondial, exercită o influență deosebită în implementarea unui sistem de calculație. Bineînțeles că implementarea unui sistem de calculație *Activity Based Costing* (pe activități) sau *Target Costing* (a costului - țintă) mergând până la esența managementului japonez prin demersurile *Just In Time* (producție în timp real) sau *Total Quality Management* (managementul calității totale), ar reprezenta idealul. Dar bine ar fi să devenim mai pragmatici, să nu uităm de starea reală, de cultura proprie, de oportunitățile și caracteristicile proprii fiecărei țări în general, de trăsăturile individuale pentru fiecare entitate analizată în particular.

Cuvintele la ordinea zilei sunt *restructurare organizațională, remodelarea proceselor, reengineering*, în scopul de a îndepărta contabilitatea tradițională care produce "*pur și simplu măsuri greșite*" potrivit profesorului R.S. Kaplan. Oare atât de mult ne-au defavorizat sistemele de calculație tradiționale încât dorim să le transformăm într-o pagină de istorie pe scara evolutivă?

Personal susțin eficacitatea și eficiența noile sisteme de calculație, dar unanim ar trebui să nu mai comitem greșeala frecventă de a ne renega trecutul. Oare istoria se scrie într-un avânt colectiv de nebunie sau cu pași mărunți și chibzuiți, ca să avem astfel la îndemână o moștenire demnă de luat în seamă?

Bineînțeles că nu putem rămâne înrădăcinați în trecut, dar mult mai eficient ar fi să găsim o adaptabilitate a vechilor metode și sisteme la evoluția actuală a mediului, o mixtură între vechi și nou, o împletire între contabilitatea tradițională și cea modernă. Grijă permanentă a contabilului de gestiune s-a concretizat în chibzuința de a propune un sistem de calculație care să aibă la bază un fundament stabil, nu doar o imitație nereușită, pentru ca schimbarea să fie una de fond și nu doar una de formă, deoarece eșecul ar reprezenta viitorul iminent.

Prin referire la propriul studiu de caz, consider a fi pertinentă propunerea contabilului de gestiune care a decis implementarea *sistemului de calculație pe comenzi* și proiectarea unui *program de contabilitate pliat pe specificul activității* cu ajutorul unei firme IT. În etapa inițială, contabilul de gestiune a făcut uz de cunoștințele de specialitate ale unui inginer silvic, care ulterior ocupă funcția de responsabil de producție, în conceperea procesului tehnologic pentru cele patru categorii de produse fabricate: ***cherestea, semifabricat, parchet și panouri.***

Apoi s-au pus la dispoziția contabilului *rețelele de producție*, care evidențiază în mod just cantitatea de produs finit și de deșeuri rezultate, pierderea tehnologică, normele de consum pentru materialele consumabile, particularizate pe fiecare categorie de produse fabricate. Specialiștii unei firme IT contractate au proiectat și implementat programul informatic necesar entității și pliat pe specificul activității. Prin analiza circuitelor și fluxurile informaționale s-au proiectat și implementat intrările în sistemul informatic rezultând în final situațiile și rapoartele necesare analizei manageriale.

În etapa finală, având în vedere noua structură a organigramei, contabilul de gestiune propune angajarea a 13 persoane (10 muncitori cu calificare în prelucrarea lemnului, 1 responsabil de producție cu pregătire de specialitate în domeniul silvic și experiență în domeniul prelucrării lemnului, 1 mecanic și 1 fochist pentru centrala termică) pentru derularea în condiții optime a procesului productiv potrivit rețetelor de fabricație stabilite cu acuratețe.

În baza analizei efectuate (tabelul nr.1) la entitatea SC Silvic Forest Impex SRL se justifică propunerea contabilului de gestiune, dovedindu-se a fi pliată pe realitățile mediului economic autohton și un suport real în procesul decizional.

Este justificată alegerea *sistemului de calculație pe comenzi (sistem tradițional de calculație a costurilor)* deoarece ponderea cheltuielilor directe este net superioară ponderii cheltuielilor indirecte (vezi tabelul nr.1). Astfel, datorită specificului producției prelucrarea materialului lemnos -, componența cheltuielilor directe (*materie primă directă, munca de producție directă, energia tehnologică, materialele consumabile* benzină, motorină, adeziv, cheltuieli ocazionale (bobinat motor electric, ascuțit cuțite utilaj, înlocuire bandă abrazivă, etc.-) este valoric superioară cheltuielilor indirecte (*salariile personalului de deservire și administrare a sectorului productiv, cheltuiala cu amortizarea, energia consumată în interesul general al sectorului productiv*).

Deși cheltuielile indirecte de producție sunt legate de executarea unei comenzi specifice, acestea nu pot fi atribuite direct acesteia. În consecință s-a ales ca și bază de repartizare *numărul de ore de manoperă directă*, pentru a face legătura între toate costurile indirecte și comenzile executate. De ce? Pentru că se consideră că există o puternică relație de tip *cauză-efect* între numărul de ore de manoperă directă pentru o comandă în parte (*cauza*) și resursele de producție indirecte consumate de comanda respectivă (*efectul*). Bineînțeles că există multe alte chei de repartizare (ore-mașină, unități de producție, cheltuieli cu materiile prime directe, etc.) utilizate în practică și susținute în teorie. Fiecare are avantajele și dezavantajele sale. Ar fi deplasată susținerea eficienței unei anumite baze de repartizare în detrimentul alteia, deoarece fiecare entitate în funcție de specificul propriu și de relația de tip *cauză-efect* argumentată își implementează propriile chei de repartizare. Apoi calculul *costului complet* (cost de producție + costul perioadei) reprezintă un adjuvant în negocierea prețului de vânzare, orientând procesul decizional pe termen lung.

Am evidențiat și *calculul marjei brute unitare* pentru a compara profitabilitatea diferitelor comenzi de producție și a determina de ce unele comenzi au o profitabilitate mai redusă. S-au irosit materii prime directe? S-a folosit prea multă manoperă de producție directă? Există vreo modalitate de a îmbunătăți eficiența acestor comenzi de producție? Sau, pur și simplu, prețul fixat pentru aceste comenzi de producție a fost prea scăzut? Pe lângă faptul că s-a stabilit inițial o anumită rețetă de fabricație, anumite norme de consum, etc., este absolut necesară o analiză a costurilor comenzilor de producție deoarece aceasta furnizează informațiile necesare pentru *evaluarea performanțelor* și pentru efectuarea de *îmbunătățiri viitoare*. Actualmente se consideră rezonabile marjele brute pentru fiecare tip de comandă executată, obținându-se un beneficiu / comandă considerabil pentru entitate.

Tabelul nr.1 Analiza eficienței activității de producție pentru luna August 2009

Comanda Explicații	U.M.	Cherestea de fag tivită	Semifabricat stejar (stare verde)	Parchet de fag	Panou stejar	Cherestea cireș
<i>Cantitate produsă și vândută / comandă</i>	mc	50	80	51,852	43,636	30
<i>Cost de producție</i>	lei/mc	<u>481,672</u>	<u>1 363,464</u>	<u>662,9</u>	<u>2 481,033</u>	<u>2 255,788</u>
•cheltuieli directe		451,055	1329,048	636,17	2 397,754	2 126,52
•cheltuieli indirecte		30,617	34,416	26,73	83,279	129,268
<i>Cost complet unitar</i>	lei/mc	582,256	1 514,216	778,91	2 756,612	2 661,584
<i>Preț negociat / comandă</i>	lei/mc	750	2 500	2 300	7 560	2 800
<i>Beneficiul unitar</i>	lei/mc	167,744	985,784	1 521,09	4 803,388	138,416
<i>Beneficiul/comandă</i>	lei	8 387,2	78 862,72	78 871,558	209 600,638	4 152,48
<i>Cifra de afaceri</i>	lei	37 500	200 000	119 259,6	329 888,16	84 000
-Cost producție <u>vândută</u>		<u>-24 083,6</u>	<u>-109 077,12</u>	<u>-34 372,6908</u>	<u>-108 262,356</u>	<u>-67 673,64</u>
=Marja brută din vânzări		= 13 416,4	=90 922,88	=84 886,909	=221 625,804	=16 326,36
-Costul perioadei		-5 029,2	-12 060,16	-6 015,351	-12 025,165	-12 173,88
•costul distribuției		•1 315,52	•3 157,28	•1 574,295	•3 129,792	•3 192,24
•costul administrației generale		• 3 713,67	•8 902,88	•4 441,056	•8 895,373	• 8 981,64
=Rezultatul exploatării	lei	8 387,2	78 862,72	78 871,558	209 600,638	4 152,48

Potrivit propriei mele opinii *soluția* prezentată pentru entitatea studiată este cea *optimă* la *momentul actual*, însă este evident că viitorul va aduce cu sine modificări notabile, necesare și pertinente corelate în permanență cu variația mediului autohton impusă de efectul de masiv al globalizării.

Concluzii

Alegerea sistemului optimal de calcul de cost reprezintă marea dilemă a entităților. Care este traiectoria ideală într-un mediu turbulent și incert? Spre ce să convergem: *tradițional sau modern*?

În literatura de specialitate s-a militat mult pentru abandonul sistemelor tradiționale, reliefându-se cu precădere dezavantajele acestora. Soluția optimă se întrevide în adoptarea sistemelor moderne de calculație, avantajele acestora fiind subliniate cu frenezie.

Nimic mai adevărat ar spune partizanii acestei idei, gata să argumenteze revoluționar pentru un *sistem de calculație pe activități* în defavoarea clară a unui *sistem pe comenzi ori pe faze*. În opinia proprie, demersul este unul benefic și corect dar până la un anumit punct. Se dorește accesul spre modernism în contextul tradiționalului desuet, dar se pare că nu se mai ține seama în adevărata semnificație de impactul cultural, economic sau social. În acest context ABC nu reprezintă iluzia soluției? În literatura de specialitate există recunoașterea că "*ABC cunoaște o difuzare lentă, sub așteptări, în mai multe țări (Marea Britanie, Statele Unite, Canada, Suedia, Finlanda, Norvegia)*" (P. Diaconu et al., 2003 : 89), cauza fiind dată de diferența dintre așteptările utilizatorilor eventuali ai ABC și discursurile de promovare prin manuale, presă, conferințe: aceste "*success stories*" corespund oare realității întreprinderii? Din studiile întreprinse reiese faptul că ABC are o bună notorietate, că întreprinderile preiau măcar parțial ideile sale, chiar dacă sunt puține organizații care le aplică complet. "*Principala reticență pare a fi dată de prezentarea metodei ca un panaceu, căci oamenii de afaceri au învățat că în gestiune nu există rețete. "It's time to stop overselling ABC" spunea Johnson în 1992, după cum și Brimson (1998) a observat că acest vedetism expune metoda la demodare*" (P. Diaconu et al., 2003 : 89). Se pare că nu în modul de repartizare a cheltuielilor indirecte, prin identificarea bazelor corecte de repartizare pentru fiecare activitate în parte excelează ABC, ci prin *ABM (Activity Based Management)*, un fel de corolar mult mai puțin formalizat. □ i atunci este oare total fundamentată opinia potrivit căreia o cauză principală a primării sistemelor de calculație tradiționale ar fi tipul inductorului de cost ales pentru repartizarea cheltuielilor indirecte?

În România majoritatea companiilor aplică sistemele de calculație tradiționale, cu precădere sistemul de calculație pe comenzi sau sistemul de calculație pe faze. Oare s-ar preta implementarea sistemelor moderne de calculație având la bază acest fond? Răspunsul nu poate fi unul categoric deoarece influența factorilor interni și externi este deosebit de pregnantă. Personal optez pentru politica pașilor mărunți, deoarece succesul este mult mai sigur și nu incert ca în cazul adoptării soluțiilor extreme.

În primul rând, făcând referire cu precădere la sfera producției, entitățile ar trebui să-și îndrepte atenția înspre progresul tehnologic, și anume să-și reinnoiască utilajele vechi, uzate fizic și moral cu altele de

actualitate, destinate să eficientizeze procesul productiv într-o manieră concretă. Apoi sistemul informatic de la nivelul organizației reprezintă un alt factor cheie de succes care ajută la o mai bună gestiune, prelucrare și stocare a fluxurilor informaționale, și nu în ultimul rând eficiența rețetelor de fabricație a produselor comercializate și un sistem de evidență și de calculație a costurilor pliat pe specificul activității ajută în mod decisiv la asigurarea și menținerea reușitei într-un mediu tot mai agresiv și mai turbulent. Bineînțeles că nici o soluție nu este gratuită, ci prin dorința de reușită și de mentenanță în sfera de activitate, fiecare entitate va face uz de raționamentul profesional propriu pentru găsirea de soluții adecvate la un cost cât mai diminuat.

Obținerea unor costuri exacte nu trebuie să reprezinte un scop în sine pentru orice sistem de calculație. A încerca determinarea cu exactitate a unor costuri implică, pe de o parte, un timp îndelungat de procesare și redare a informației și, pe de altă parte, un risc în ceea ce privește pierderea substanței, în detrimentul formei. Johnson și Kaplan se refereau la această situație întrebându-se: „*în fond, atunci când costul produsului este redat cu cinci sau șase zecimale, cine va mai suspecta că prima cifră este incorectă ?*” (H.T. Johnson & R.S. Kaplan, 1991 : 187).

Pentru a răspunde unei probleme de gestiune este necesară alegerea celui cost care va permite obținerea celei mai bune soluții, deci a celui *cost adecvat contextului analizat*. Ideal ar fi ca informațiile furnizate să fie atât relevante cât și exacte, numai că, în realitate, costul unei astfel de informații depășește adesea avantajele pe care le generează informația în sine. Astfel că este preferabil ca informația să fie relevantă și cu un grad de „*acuratețe*” rezonabil.

Rolul contabilității manageriale și a sistemelor de calculație a fost punctat de către Robert Kaplan și Thomas Johnson încă în urmă cu douăzeci de ani: “*Sistemele de contabilitate managerială deficitare, prin ele însele, nu pot conduce la falimentul unei organizații. De altfel, nici sistemele de contabilitate managerială excelente nu îi asigură succesul. Dar, cu siguranță, ele pot contribui la declinul sau supraviețuirea organizațiilor*”.

Un sistem de calculație universal valabil nu poate exista, el trebuie proiectat și implementat ținând cont de realitățile mediului în care își desfășoară activitatea organizația cât și, mai ales, a condițiilor interne și a cerințelor sistemului de management.

Cel mai bun sistem de calculație se obține punând în balanță “*costul erorilor rezultate din estimări greșite cu costul măsurătorilor mai precise*” (P. Diaconu et al., 2003 : 89).

Spre ce converge, spre *tradițional și/sau modern*? Răspunsul este undeva la *limita* dintre talerele unei balanțe, la *limita* dintre ceea ce gândim, justificăm, aplicăm și în consecință... merităm.

BIBLIOGRAFIE

1. **Aslău, T.** (2001) *Controlul De Gestiune Dincolo De Aparențe*, București: Editura Economică.
2. **Bouquin, H.** (2004) *Comptabilité De Gestion*, 3^e édition, Paris: Editura Economică.
3. **Budugan, D., Berhece, I., Georgescu, I., Bețianu, L.** (2007) *Contabilitate De Gestiune*, București: Editura CECCAR.

4. **Diaconu, P., Albu, N., Mihai, S., Albu, C., Guinea, F.**(2003) *Contabilitate Managerială Aprofundată*, București: Editura Economică.
5. **Hilton, R.W.** (2005) *Managerial Accounting. Creating Value in a Dynamic Business Environment, 6th edition*, Boston: Mc Graw Hill.
6. **Hindle, T.** (1998) *Management*, București: Editura Nemira.
7. **Horngren, C.T., Datar, S.M., Foster, G.** (2008) *Contabilitatea Costurilor, O Abordare Managerială*, Ediția a XI-a , Chișinău: Editura ARC.
8. **Johnson, H.T., R.S., Kaplan** (1991) *Relevance Lost. The Rise and Fall of Management Accounting* (reeditare), Boston: Harvard Business School Press.
9. **Lucey, T.**(1992) *Management Accounting*, 3rd Edition, London: D.P. Publications.
10. **Siegel, G.** (2000) "The Image of Corporate Accountants", *Strategic Finance*, 82, no 2, August 2000, p. 8.
11. **Tabără, N., Mihail, C.** (2004) "Controlul de gestiune în cadrul noului mediu concurențial", *Revista Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor*, nr. 2, p.5.
12. **Tabără, N.** (2006) *Modernizarea contabilității și controlului de gestiune. Actualități și perspective*, Iași: Editura TipoMoldova,.
13. **Watson, T.J.** (1988) *In search of management*, NewYork: International Thomson Business Press.