

## **DELIMITĂRI CONCEPTUALE PRIVIND INSTRUMENTELE CONTABILE UTILIZATE ÎN PROCESUL DECIZIONAL MANAGERIAL**



drd. Valentina PANUȘ,  
contabil, certificat internațional CAP/CIPA

*In ultimii ani au apărut și s-au dezvoltat noi tehnici de evaluare și gestionare a riscurilor ce provin din utilizarea informației financiare în adoptarea unor decizii economice și au fost acceptate noi concepte și abordări de gestiune economică. Astfel, datorită faptului că informațiile influențează tot mai mult comportamentul relevant al utilizatorilor în procesul de fundamentare a deciziilor, importanța contabilității a crescut în mod semnificativ.*

Renumitul fondator al principiilor managementului Drucker P. menționa că puține lucruri sunt într-atât de importante pentru performanța unei întreprinderi, după cum este evaluarea contabilă a acesteia. Însă în managementul actual aspectul respectiv prezintă unul din punctele cele mai vulnerabile. Un studiu recent arată că 80% din firmele americane nu sunt satisfăcute de sistemul de măsurare a performanței și intenționează să-l schimbe [1, p. 17].

În acest context, considerăm că este necesar a determina și defini instrumentele contabile de bază, care au o importanță deosebită în procesul fundamentării deciziilor manageriale.

Cadrul normativ de reglementare a contabilității și literatura autohtonă de specialitate nu definește în mod explicit noțiunea de instrument contabil, însă îl utilizează ca sinonim al cuvintelor "element" și "indicator". Conform Dicționarului Explicativ al Limbii Române (DEX), cuvântul „instrument” este definit prin: "persoană, lucru de care se folosește cineva pentru a îndeplini o acțiune, a atinge un scop., un ~ de ratificare = document special prin care statele comunică ratificarea unui tratat internațional.; ~ gramatical = cuvânt cu funcție exclusiv gramaticală, care nu se poate folosi singur în vorbire, exprimând doar raporturi (prepozițiile, conjuncțiile, verbele auxiliare etc.)" [2].

În teoria și practica contabilă internațională, noțiunea de instrument în contabilitate a căpătat o răspândire largă în *Standardele Internaționale de Raportare Financiară (International Accounting Standards Comunitate Foundation) (în continuare - IFRS) [3]*, *Standardele Internaționale de Contabilitate IAS (International Accounting Standards – (în continuare - IAS) [3]*, *Dispoziții privind contabilitatea managerială (Statements on Management Accounting (în continuare – SMA) [4]*, precum și în lucrările savanților străini - Albu C., Albu N. [1], Minu M. [6], Dubrulle L., Perochon C. [7], Nedlees B.E., Anderson H.R., Caldwell J. [10], Drury K. [13] Caldwell J.C., Hongren T., Foster G. [15], Ebbeken K., Possler L., Ristea M. [19] etc.

Astfel, definițiile unor tipuri de instrumente precum: *instrument financiar, instrument de datorie, instrumente de capitaluri proprii, instrumente financiare derivate și nederivate, instrumente financiare compuse, instrumente primare* sunt tratate în IFRS 2 "Plata pe bază de acțiuni", IFRS 7 "Instrumente financiare: informații de furnizat", IAS 32 "Instrumente financiare: prezentare", IAS 39 "Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare", reprezentate în Tabelul 1.

**Tabelul 1**

**Definiții privind noțiunea de instrument conform IFRS și IAS**

Denumirea noțiunii	Definiții privind noțiunea
<b>Instrument financiar</b>	Reprezintă orice contract ce generează simultan un activ financiar pentru o entitate și o datorie financiară sau un instrument de capitaluri proprii pentru o altă entitate. IAS 32.11
<b>Instrument de capitaluri proprii</b>	Orice contract care certifică existența unui interes rezidual în activele unei entități după deducerea tuturor datoriilor sale. IAS 32.11; IFRS 2.A
<b>Instrument derivat</b>	Instrumentele financiare, cum sunt opțiunile financiare, futures și forwards, swap-urile pe rata dobânzii și swap-urile valutare care creează drepturi și obligațiuni ce au ca efect transferul între părțile instrumentului a unui sau mai multor riscuri financiare inerente în cadrul unui instrument financiar primar – suport. IAS 32 AG 15-AG 16
<b>Instrument financiar primar</b>	Instrumentele financiare, cum sunt creanțele, datoriile și instrumentele de capitaluri proprii care nu reprezintă instrumente financiare derivate. IAS 32 AG 15
<b>Instrument financiar compus</b>	Un instrument financiar care, din perspectiva emitentului, conține atât un element de datorii, cât și un element de capitaluri proprii. IAS 32.28-29
<b>Instrument de capitaluri proprii acordate</b>	Dreptul la un instrument de capitaluri proprii conferit de către entitate unei alte părți în temeiul unui acord de plată pe bază de acțiuni. IFRS 2.A
<b>Instrument derivat încorporat</b>	O componentă a unui instrument derivat combinat, care include și un contract-gază nederivat având ca efect faptul că modul de variație a unor fluxuri de trezorerie generate de instrumentul combinat este similar celui al unui instrument derivat de sine stătător. IAS 39.10
<b>Instrument de acoperire împotriva riscurilor</b>	Un instrument financiar derivat sau un activ financiar nederivat, sau o datorie financiară nederivată desemnată, a cărei valoare justă sau ale cărei fluxuri de trezorerie sunt așteptate să compenseze modificările în valoarea justă sau în fluxurile de trezorerie ale unui element desemnat acoperit împotriva riscurilor. IAS 39.72-77, AG 94-97

*Sursa: Elaborat de autor*

Dispozițiile, emise de *Institutul contabililor manageriali din SUA (Institute of Management Accountants, în continuare - IMA)*, sunt elaborate de specialiștii din domeniul contabilității manageriale și pot să ridice esențial eficacitatea gestiunii entității. Recomandările IMA au fost elaborate la sfârșitul anilor '70 și actualmente includ 60 de dispoziții (Standarde).

Deși lipsește o reglementare strictă privind definirea clară a instrumentelor contabile, susnumitele dispoziții ale IMA utilizează frecvent noțiunea de instrument, precum și denumirea mai multor instrucțiuni (*Statemens on Management Accounting*) [4], prezentate în Tabelul 2.

**Tabelul 2**

**Dispozițiile contabilității manageriale ale institutului contabililor manageriali al SUA ce folosesc noțiunea de *instrument***

Standardele contabilității manageriale	Statemens on Management Accounting	Descrierea conținutului
4EE "Instrumente și tehnici de punere în aplicare ABC/ABM" (1998)	4EE "Tools and Techniques for Implementing ABC/ ABM" (1998)	Conține expunerea beneficiilor aduse de implementarea metodei ABC, analizele și concluziile efectuate.
4GG "Instrumente și tehnici de punere în aplicare Target Costing" (1998)	4GG "Tools and Techniques for Implementing Target Costing" (1998)	Introducerea gestiunii costului-țintă în procesul luării deciziilor pe termen lung, avantajele implementării.
4DD "Instrumente și tehnici de punere în aplicare integrată a Sistemelor de Management al Performanței" (1998).	4DD "Tools and Techniques for Implementing Integrated Performance Management Systems" (1998)	Recomandări privind metodele de implementare a sistemului indicatorilor efectivi de bază. Exemple de indicatori de bază utili sistemului de management al performanței.
4JJ "Instrumente și tehnici de punere în aplicare integrată a Managementului Lanțului de Aprovizionare" (1999)	4JJ "Tools and Techniques for Implementing Integrated Supply Chain Management" (1999)	Descrierea instrumentelor și metodelor de implementare a Managementului Lanțului de Aprovizionare (SCM), precum și beneficiile aduse.
4Z "Instrumente și tehnici de mediu de contabilitate pentru deciziile de afaceri" (1996)	4Z "Tools and Techniques of Environmental Accounting for Business Decisions" (1996)	Recomandări privind strategiile de furnizare de diferite instrumente și tehnici de mediu utilizate de entități în deciziile de management.
5F "Instrumente și tehnici pentru reproiectarea Funcțiilor Financiare" (1999)	5F "Tools and Techniques for Redesigning the Finance Function" (1999)	Conțin recomandări privind aplicarea anumitelor instrumente de realizare și control al rezultatelor activității entității.

*Sursa: Elaborat de autor*

În anul 2001, au fost întreprinse unele încercări de a elabora un analog al IMA în Rusia, însă fără succes. Totodată, în anul 2002 *Comisia consultativ-experimentală privind contabilitatea managerială, creată pe lângă Ministerul Economiei și Dezvoltării al Rusiei (Минэкономразвития России)*, a elaborat și a propus întreprinderilor un set de "Recomandări metodice privind organizarea și ținerea contabilității de gestiune"(în continuare - Recomandări) [5].

Respectivele Recomandări evidențiază importanța și utilitatea instrumentelor contabile prin asigurarea și realizarea celor mai importante scopuri ale sistemului de gestiune a entității comerciale/producătoare, cum sunt:

1. evidența resurselor întreprinderii;
2. controlul și analiza activității administrativ-financiare;
3. planificarea;
4. prognozarea și evaluarea prognozelor [5].

În literatura de specialitate definirea și importanța aferentă a instrumentelor contabile sunt abordate în mod diferit. Astfel, economistul francez B. Colasse definește și tratează instrumentul contabil prin prisma fundamentării deciziilor manageriale, examinează contabilitatea ca instrument de deservire și modelare a activității, punctând trei aspecte esențiale ale acesteia:

- contabilitatea ca instrument de control;
- contabilitatea ca instrument de luare a deciziilor;
- contabilitatea ca instrument de reglare socială [6 p. 22].

În opinia economiștilor C. Perochon și L. Dubrulle "contabilitatea este un instrument creat de om, cu scopuri determinate, pentru a răspunde unor necesități precise. La acest nivel ea este administrată conform unor principii de finalitate, adică prin toate instrumentele sale, contabilitatea fiind o tehnică de informare esențială" [7, p. 13].

Savanții din România N. Albu și C. Albu abordează contabilitatea de gestiune și controlul de gestiune ca parte importantă a instrumentelor care asigură managementul performanței, menționând că "orice sistem de control conține instrumente care îndeplinesc două funcții: de informare și de influențare [8, p. 82]. Astfel, "este de la sine înțeleasă, în zilele noastre, importanța organizațiilor și în special a întreprinderilor ce elaborează instrumente de gestiune și contribuie la punerea lor în practică" [1, p. 7], or, "instrumentele de gestiune reprezintă un mijloc important prin care se poate gestiona performanța" [1, p. 11].

Savantul T. Paterson accentuează: "Cunoașterea instrumentelor, cum sunt contabilitatea, tehnicile de producție sau științele umane este necesară, de fapt, pentru tragerea concluziilor și adoptarea deciziilor necesare conducerii" [9, p. 14].

Cercetătorul român M. Minu afirmă că "contabilitatea de gestiune este un instrument de gestiune și de control la dispoziția conducerii întreprinderii, care permite: calculul costurilor și prețurilor pe produs, activități și unități organizaționale, precum și determinarea diferitelor marje și rezultate analitice" [6, p. 23].

Conform cunoșcărilor savanți americani B.E. Nedlees, H.R. Anderson, J. Caldwell, "instrumentele contabile utilizate în analiza deciziilor sunt: calculația costurilor variabile și analiza marginală. Fiecare dintre aceste tehnici contribuie la identificarea informațiilor relevante pentru o anumită decizie și oferă un format special de rapoarte pentru procesul decizional" [10, p. 1133].

Un grup de profesori moldoveni sub conducerea savantului A. Nederiță tratează analiza corelației între cost, volumul producției și profit ca "un instrument puternic de gestiune, care permite managerilor să ia repede și ușor decizii argumentate privind planificarea și să efectu-

eze din punct de vedere economic controlul comportamentului consumurilor și cheltuielilor în decursul unei perioade scurte de timp” [11, p. 95].

Analogic, cercetătorul rus A. Șeremet menționează că relația cost-volum-profit este un instrument al planificării și controlului managerial [11, p. 46], evidențiind și sistemul standard-cost ca instrument de gestiune pentru planificarea consumurilor și de control asupra lor [12, p. 106].

În opinia renumitului savant K. Drury “analiza relației cost-volum-profit servește drept un instrument puternic în procesul luării deciziilor”, scopul relației constă în „a stabili ce se va întâmpla cu rezultatele financiare dacă se va modifica capacitatea sau volumul de producere” [13, p. 239].

După cercetătorul T. Korbort, un instrument puternic în procesul decizional este utilizarea analizei marginale bazate pe Teoria Constrângerii, adoptată de E. Goldrat [14, p. 20].

Renumiții savanți J.C. Caldwell, T. Hongren și G. Foster afirmă: ”Punând accentul pe conceptele de bază, pe analize, pe aplicații și pe proceduri, punem de fapt în valoare contabilitatea costurilor ca instrument managerial esențial pentru elaborarea și implementarea strategiilor în afaceri” [15, p. xix].

Specialiștii români I. Ionașcu, A. Tiberiu și S. Mihai menționează: ”Costul, ca instrument al controlului de gestiune, vizează informarea factorilor de decizie (a managerilor). El permite acestora să formeze o opinie de ansamblu asupra întreprinderii și, totodată, să gestioneze relațiile cu clienții prin intermediul prețurilor. Combinată cu alte instrumente (bugetele, standardele etc.), informația privitoare la cost devine un instrument puternic al controlului de gestiune. Sursa unui astfel de instrument se regăsește în contabilitatea de gestiune ” [16, p. 37].

Cercetătorii din Republica Moldova V. Țurcanu și E. Bajerean tratează calculația drept ”un instrument important de evaluare, deoarece cu ajutorul acesteia se poate determina suma consumurilor efectuate la procurarea patrimoniului și producția fabricată, precum și a cheltuielilor de vânzare a mărfurilor”. ”Metoda principală de evaluare a mijloacelor economice este costul efectiv, însă pentru determinarea acestuia sunt necesare un șir de procedee care poartă denumirea de calculație”, menționează cercetătorii [17 p. 153].

Economiștii din România M. Epuran, V. Băbăiță și C. Grosu accentuează că ”pentru a fi un instrument de gestiune util, costul trebuie construit din rațiuni pur economice, iar responsabilul intern are această libertate de a ”decodifica” informațiile privind cheltuielile și de a reda cea mai bună expresie economică a costurilor în care acestea se încorporează” [18, p. 24].

În opinia renumiților savanți K. Ebbeken, L. Possler și M. Ristea, „calculația costurilor, orientată spre control și decizie, devine una dintre componentele de bază ale mecanismului de conducere profitabilă a întreprinderii. Ca instrument informațional, calculația „produce” și oferă informația privind costurile și profitul, iar ca instrument de conducere reprezintă o tehnică de decizie privind maximizarea rentabilității” [19, p. 9].

Renumiții savanți în domeniul contabilității manageriale, americanii H.T. Jonson și R.S. Kaplan, adepți ai metodei ABC, declară că ”aproape toate instrumentele contabilității manage-

riale au apărut până în anul 1925: urmărirea costului manoperei, materialelor și cheltuielilor de regie; bugetul trezoreriei, veniturilor, investițiilor; bugetele flexibile, previziunile vânzărilor, analiza abaterilor; prețurile de cesiune internă și instrumentele pentru aprecierea performanțelor, departamentelor etc.” [20 p. 21].

Prezentând acest spectru larg de opinii ale cercetătorilor străini, remarcăm faptul că, totuși, cadrul normativ de reglementare a contabilității și literatura autohtonă de specialitate nu definește în mod explicit noțiunea de instrument contabil.

Astfel, generalizând afirmațiile de mai sus, deducem că *un instrument care permite managerului să adopte decizii bazate pe o raționalitate „procedurală”, adică un instrument care permite gestionarului să-și construiască un ansamblu de opțiuni, se folosește pentru a îndeplini o acțiune, a atinge un scop și a alege o soluție optimă, în funcție de anumite condiții care reprezintă instrumentul contabil utilizat în procesul fundamentării deciziilor manageriale.*

Prin urmare, ajungem la definirea instrumentelor contabile utilizate în procesul decizional: **tehnici, proceduri, metode, utilizarea cărora va atinge un scop, va îndeplini o acțiune, va construi variante optime necesare unui proces decizional rațional.**

De menționat faptul că prin definiția de instrument financiar nu subînțelegem orice cambie, creanță, datorie etc., ci *un contract, o relație, un angajament sau o acțiune cu cambia, creanțele, datoriile etc.* În acest context, *instrumentul contabil utilizat în procesul decizional definește anumite tehnici, proceduri, metode, utilizarea cărora va atinge un scop, pentru a îndeplini o acțiune, a construi variante optime, necesare unui proces decizional optimal.* Deci, acesta nu definește, pur și simplu, costul, prețul, profitul etc., indicatori relevanți ce influențează tot mai mult comportamentul utilizatorilor în procesul de fundamentare a deciziilor.

Concluzionăm că instrumentele esențiale necesare procesului decizional sunt: *calculația costului, formarea prețurilor și analiza cost-volum-profit.* Instrumentele contabile au o mare importanță pentru soluționarea mai multor chestiuni. De exemplu, ce cost al producției urmează să fie calculat (costul complet sau costul parțial?), cum să se procedeze la repartizarea consumurilor indirecte de producție (pe toate tipurile de produse proporțional cu o bază anumită sau numai pe cele mai rentabile?), ce anume trebuie să se ia în considerație la stabilirea politicii de formare a prețurilor? etc.

Astfel, în condițiile existente de activitate concurențială sarcina instrumentelor contabile constă în gestionarea sistematică a mai multor metode de calculație a costului, formare a prețului, analiză, asigurând rezultatele dorite. Utilizarea instrumentelor contabile poate contribui la soluționarea diferitelor probleme de gestiune, cum sunt:

- optimizarea asortimentului producției fabricate;
- determinarea raționalității de acceptare a comenzii suplimentare la prețuri mai mici ca de obicei;
- fabricarea pieselor de asamblare cu mijloacele proprii sau procurarea acestora din exterior;
- alegerea sau substituirea utilajului etc.

În concluzie, menționăm că utilizarea instrumentelor contabile este necesară pentru calcularea anumitor indicatori, precum și pentru conducerea entității în vederea atingerii unui anumit scop, realizării unui proiect, construirii de variante optime pentru fundamentarea deciziilor manageriale.

### Bibliografie

1. ALBU, C., ALBU, N. *Soluții practice de eficientizare a activităților și de creștere a performanței organizaționale*. București, Editura CECCAR, 2005. – 247 p.
2. DEX, *Dicționar Explicativ al Limbii Române*, [www.dex.online.ro](http://www.dex.online.ro)
3. *Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRSTM) inclusiv Standardele Internaționale de Contabilitate (IAS™) și Interpretări la 1 ianuarie 2007*. – București, Editura CECCAR, 2007. -2598 p.
4. *Institute of Management Accounting* // [www.imanet.org](http://www.imanet.org)
5. *Экспертно-консультативный совет по вопросам управленческого учета при Минэкономразвития России* // [www.cma.org.ru](http://www.cma.org.ru)
6. MINU, M. *Contabilitatea ca instrument de putere*. București, Editura Economică, 2002. – 384 p.
7. PEROCHON, C., DUBRULLE, L., *Contabilitatea financiară*. București, Editura Economică, 2002.-624p.
8. ALBU, C., ALBU, N. *Instrumente de management al performanței*. Vol. I. Contabilitatea de gestiune. București, Editura Economică, 2002. – 288 p.
9. JABA, O. *Gestiunea producției și operațiilor*. București, Editura Economică, 2002, - 407p.
10. NEDLEES, B., ANDERSON, H., CALDWELL, J. *Principiile de bază ale contabilității*. Ediția a cincia. Traducere din limba engleză. – Chișinău: ARC, 2000. – 1240 p.
11. *Contabilitatea managerială: ghid practico-didactic* / Colectiv de autori: coordonator – Al. Nederiță. – Chișinău; ACAP, 2000. – 264 p.
12. *Управленческий учет: Учебное пособие* / Под редакцией А.Д. Шеремета. -Москва: Изд. ФБК ПРЕСС, 2000. – 512 С
13. ДРУРИ, К. *Управленческий и производственный учет*: пер. с англ.; Учебник. - Москва: Изд. ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 1071 с.
14. КОРБЕРТТ, Е. *Управленческий учет по ТОС*, - Вильнюс: Изд. Rgrupe, 2007. – 239 с.
15. HORNGREN, T.CH., DATAR, M.S., FOSTER, G. *Contabilitatea costurilor, o abordare managerială*, Ediția a XI-a. Traducere din limba engleză. Chișinău, Editura ARC, 2006.- 939 p.
16. IONAȘCU, I., TIBERIU, A., STERE, M., *Control de gestiune*. București, Editura Economică, 2003. - 263 p.
17. ȚURCANU, V., BAJEREAN, E. *Bazele contabilității*. Chișinău, Editura F.E.P. "Tipografia Centrală", 2004. – 268 p.
18. EPURAN, M., BĂBĂIȚĂ, V., GROȘU, C. *Contabilitate și controlul de gestiune*. București, Editura Economică, 1999. – 407 p.

19. EBBEKEN, K., POSSLER, L., RISTEA, M.. *Calculația și managementul costurilor*. București, Editura Teora, 2002. – 390 p.

20. DIACONU, P., ALBU, C., ALBU, N., MIHAI, S., GUINEA, F. *Contabilitate managerială aprofundată*. București, Editura Economică, 2003. – 326 p.

### REZUMAT

*Scopul acestui articol este de a defini noțiunea de instrument contabil și de a pune în evidență importanța instrumentelor contabile utilizate în procesul fundamentării deciziilor manageriale. Utilizarea instrumentelor contabile, care sunt cea mai importantă sursă de prelucrare, acumulare și sistematizare a informației financiare și nefinanciare, favorizează desfășurarea unei activități eficiente în condițiile actuale de concurență.*

### ABSTRACT

*The focus of this article is to define the concept and mention importance of accounting tools used in the grounding of management decisions. Using accounting tools that are indispensable largest source of processing, storage and systematization of financial and non-financial information, favors an efficient deployment in these days of competition.*

### РЕФЕРАТ

*В центре внимания этой статьи находится определение концепции и значение учета средств, использованных в обосновании управленческих решений. Использование инструментов учета, которые являются важным источником обработки, хранения и систематизации финансовой и нефинансовой информации, благоприятствует развертыванию эффективной деятельности в условиях астуальной конкурентности.*