

**SORINEL CĂPUȘNEANU, CRISTINA OTILIA CONSTANTIN,
IONICA ONCIOIU, DAN IOAN TOPOR, ILEANA-SORINA RÁKOS,
CONSTANTIN AURELIAN IONESCU**

MANAGEMENTUL COSTURILOR



EDITURA UNIVERSITARĂ
București, 2021

Cuprins

Prefață	7
Capitolul 1. Managementul costurilor între tradițional și modern	11
1.1. Managementul costurilor tradițional și limitele sale	12
1.2. Managementul costurilor și tendințele sale contemporane	15
1.3. Managementul costurilor și economia digitală	16
1.4. Principiile unui management al costurilor eficient	17
Referințe bibliografice	22
Capitolul 2. Costurile. Concepte, tipologie, inductori și alocare	26
2.1. Abordări conceptuale ale costurilor	27
2.2. Tipologia costurilor	27
2.3. Inductorii de costuri	38
2.4. Alocarea costurilor	40
Referințe bibliografice	48
Capitolul 3. Bugetarea costurilor	49
3.1. Bugetele. Abordări conceptuale, trăsături, funcții și principii	49
3.2. Tipologia bugetelor	53
3.3. Estimarea costurilor	55
3.3.1. Metode privind estimarea costurilor	60
3.3.2. Etape pregătirii estimării costurilor	62
3.3.3. Estimarea credibilă a costurilor	65
3.3.4. Avantaje ale estimării costurilor	67
3.3.5. Rolul părților interesate în estimarea costurilor	68
3.4. Evaluarea costurilor	71
3.4.1. Măsurarea și evaluarea resurselor	75
3.5. Eliminarea costurilor	78
3.6. Elaborarea, monitorizarea și controlul bugetelor	79
3.6.1. Bugetarea și controlul vânzărilor	79
3.6.2. Bugetarea și controlul producției și al costurilor de producție	83
3.6.3. Bugetarea și controlul aprovizionărilor	92
3.6.4. Bugetarea și controlul investițiilor	95
3.6.4.1. Modalități de evaluare a rentabilității economice a unei investiții	96
3.6.4.2. Planul de finanțare	99
3.6.4.3. Bugetarea și monitorizarea investițiilor	100
3.6.5. Bugetarea și controlul trezoreriei	103
3.7. Avantaje și dezavantaje ale bugetelor tradiționale	114

3.8. Bugetarea bazată pe activități (Activity-Based Budgeting)	116
3.9. Avantaje și dezavantaje ale bugetării bazate pe activități	122
Referințe bibliografice	122
Capitolul 4. Controlul și analiza costurilor	125
4.1. Controlul costurilor	125
4.2. Tipuri de analiză și controlul costurilor	127
4.3. Abaterile de la costurile antecalulate (planificate)	128
4.4. Metoda costurilor standard (Standard-Cost Accounting)	129
4.5. Controlul și analiza abaterilor operative	132
4.6. Particularități ale metodei costurilor standard. Studii de caz metodologice privind evidența, analiza și controlul costurilor	141
Referințe bibliografice	160
Capitolul 5. Managementul costurilor totale și managementul costurilor parțiale	161
5.1. Managementul costurilor totale	162
5.1.1. Metoda ABC/ABM	162
5.1.1.1. Etapele metodei Activity-Based Costing (ABC)	164
5.1.2. Metoda Target Costing	182
5.1.2.1. Scopul și etapele metodei costurilor țintă (Target Costing)	184
5.2. Managementul costurilor parțiale	195
5.2.1. Metoda costurilor variabile (Direct-Costing)	195
5.2.2. Indicatori specifici metodei costurilor variabile (Direct-Costing)	202
5.2.3. Avantaje și dezavantaje ale metodei costurilor variabile (Direct-Costing)	204
5.2.4. Variante ale metodei costurilor variabile (Direct-Costing)...	208
5.2.4.1. Varianta simplificată a metodei Direct-Costing	208
5.2.4.2. Varianta evoluată a metodei Direct-Costing	215
5.2.4.3. Calculația de acoperire a cheltuielilor fixe	224
Referințe bibliografice	236
Bibliografie selectivă	240

Prefață

În contextul actual, entitățile economice sunt interesate în a se adapta cât mai bine cu putință nevoilor sociale ale comunității în care trăim, astfel că, lucrarea de față se bazează pe o temeinică documentare teoretică și practică, valorificând în egală măsură experiența autorilor din acest domeniu al economiei românești. Materialul documentar sintetizat în cadrul acestei lucrări de specialitate prezintă complexitatea și implicit dimensiunea acestui domeniu vast al managementului costurilor.

Prin această lucrare propunem soluții practice privind implementarea unor concepte sau practici de afaceri menite a spori contribuția la dezvoltarea științifică și aportul de cunoștințe la nivel academic și de mediu de afaceri. Emiterea unor decizii manageriale corect fundamentate au la bază informații solide al căror furnizor principal, contabilitatea de gestiune, joacă un rol esențial în stabilirea strategiilor de afaceri viitoare și adaptarea la mediul de afaceri, imaginea și reputația companiilor. Din acest motiv, considerăm conținutul acestei lucrări drept un punct de plecare solid în identificarea răspunsurilor la cerințele mediului de afaceri și tuturor părților interesate în dezvoltarea unor relații multilaterale de comunicare și interacționare, prin care câștigul este reciproc.

Prin această prezentare generală a acestei lucrări se evidențiază faptul că fiecare capitol conține elemente interesante al căror potențial și grad de interes deschid noi direcții de cercetare viitoare. Concentrarea pe subiecte de actualitate arată interesul pentru conectarea la starea actuală plină de efervescență a mediului de afaceri aflat într-o continuă adaptare la dezvoltarea durabilă.

Capitolul 1 „*Managementul costurilor între tradițional și modern*” prezintă o paralelă între managementul costurilor tradițional și managementul costurilor contemporan. Sunt prezentate limitele managementului costurilor tradițional dar și tendințele sale contemporane, accentuându-se rolul și importanța acestuia în economia digitală și etapele care se parcurg în vederea implementării Industry 4.0. La finalul capitolului sunt prezentate detaliat principiile unui management al costurilor eficient.

Capitolul 2 „*Costurile. Concepte, tipologie, inductori și alocare*” prezintă într-o manieră descriptivă și practică conceptele de costuri și inductori de costuri. Alegând drept punct de plecare abordările consacrate ale specialiștilor din domeniul managementului costurilor sunt evidențiate caracteristicile și componența costurilor, realizându-se și o clasificare a acestora în funcție de cele mai importante criterii care stau la baza

procesului decizional. De asemenea autorii prezintă și criteriile care stau la baza alegerii inductorilor de costuri în procesul de alocare a costurilor indirecte asupra obiectului de calculație, prezentând și procedeul specific de alocare cu etapele care se parcurg în cadrul acestuia. Capitolul este presărat cu numeroase aplicații, grafice și exemple menite a facilita înțelegerea cât mai ușoară a modului de determinare, calculare și alocare a costurilor.

Capitolul 3 „*Bugetarea costurilor*” îmbină partea teoretică cu cea aplicativă tradițională încercând să aducă în prim plan etapele care se parcurg în bugetarea costurilor. Pe baza literaturii de specialitate naționale și internaționale, autorii prezintă principalele abordări conceptuale, trăsăturile, funcțiile și principiile bugetării costurilor. După identificarea categoriilor de bugete în funcție de tipologia lor, sunt descrise amănunțit și exemplificativ etapele bugetării dintr-o entitate economică. Astfel în etapa de estimare a costurilor sunt descrise metodele privind estimarea costurilor, etapele pregătitoare estimării costurilor, avantajele acestora și rolul părților interesate în estimarea acestora. După măsurarea și evaluarea resurselor din cadrul bugetelor se trece la eliminarea costurilor. În etapa de elaborare, monitorizare și control a bugetelor, autorii au prezentat și exemplificat bugetarea și controlul vânzărilor, aprovizionărilor, producției și costurilor de producție, investițiilor și trezoreriei. Pe baza celor constatate sunt identificate și principalele avantaje și dezavantaje ale bugetelor tradiționale. În finalul capitolului mai este descrisă și metoda de bugetare bazată pe activități (Activity-Based Budgeting) cu principalele sale avantaje și limite.

Capitolul 4 „*Controlul și analiza costurilor*” detaliază unele aspecte teoretico-metodologice specifice metodei costurilor standard (Standard-Cost Accounting) legate de evidențierea abaterilor de la costurile antecalulate pe cele trei variante ale acesteia. Studiile metodologice reflectă modul de calcul al abaterilor în funcție de tipologia costurilor utilizate și sunt menite a lămurii unele aspecte cu caracter aplicativ.

Capitolul 5 „*Managementul costurilor totale și managementul costurilor parțiale*” realizează o delimitare în managementul costurilor potrivit naturii costurilor în: totale și parțiale. Autorii prezintă trei metode moderne utilizate în contabilitatea managerială: metoda ABC/ABM, metoda Target Costing și metoda Direct-Costing. Toate metodele sunt evidențiate din punct de vedere al literaturii de specialitate naționale și internaționale prin prisma abordărilor conceptuale, etapelor de derulare, etapelor metodologice și de înregistrare în contabilitatea managerială. Pentru evidențierea contabilă s-a utilizat organizarea disociată a contabilității

manageriale cu accentuarea simbolisticii și redenumirii anumitor conturi prevăzute în Clasa 9 „Conturi de gestiune” din Planul general de conturi din țara noastră. Capitolul se încheie cu prezentarea avantajelor și limitelor metodelor sus-menționate.

Prin intermediul acestei lucrări de specialitate autorii se adresează atât studenților de la facultățile cu profil economic având ca obiectiv prezentarea și familiarizarea acestora cu problematica referitoare la managementul costurilor, cât și tuturor celor interesați, teoreticieni și practicieni, dornici să cunoască aspectele semnificative privind managementul costurilor în cadrul unei entități economice. Fără a avea pretenția unei lucrări exhaustive și comprehensive, ne exprimăm convingerea că, această lucrare va constitui un sprijin real pentru toți cei care vor avea curiozitatea și răbdarea de a parcurge conținutul acesteia și a înțelege tainele managementului costurilor practicat în cadrul unei entități economice.

Autorii

Capitolul 1

Managementul costurilor între tradițional și modern

Rezumat. Acest capitol oferă o analiză comparativă între managementul costurilor tradițional și managementul costurilor modern. Obiectivele acestui capitol constau în prezentarea managementului costurilor tradițional și a limitelor sale, cât și a managementului costurilor și tendințelor sale contemporane. Toate aceste comparații au fost realizate consultând materialele de specialitate naționale și internaționale și efectuând o sinteză a celor mai importante contribuții. De asemenea este prezentat managementul costurilor în cadrul economiei digitale, a impactului produs de Industry 4.0 precum și a principiilor practicării unui management al costurilor eficient. Capitolul se încheie cu concluziile autorilor privind avantajele practicării unui management eficient în cadrul unei entități economice.

Cuvinte cheie: Management tradițional, economie digitală, Industry 4.0, principii, management eficient

Introducere

Evoluțiile tehnologice care s-au produs începând cu revoluția industrială, dar și schimbările economice și sociale au condus la modificări radicale în structura piețelor pe care activează companiile. În acest sens, managementul costurilor de producție, care acoperă inovațiile și proiectarea produselor a devenit o problemă critică în lumea afacerilor de astăzi. Pentru a-și continua activitățile și a realiza profit, companiile au început să verifice dacă sistemele costurilor de producție tradiționale mai pot face față acestor schimbări radicale și dacă obiectivele se pot adapta noilor cerințe competitive globale în furnizarea de bunuri și servicii clienților.

Prin utilizarea unor metode precum Standard Cost Accounting (SCA) sau analiza Cost-Volum-Profit (CVP), contabilii de gestiune au ajuns la concluzia că aceste metode nu își mai regăsesc utilitatea în condițiile competitive actuale ca urmare a creșterii semnificative a volumului de date utilizate pentru actualizarea continuă a informațiilor și adaptarea la cerințele clienților. Abordarea tradițională a managementului costurilor lua în considerare doar costurile determinate în etapa de producție, neluând în calcul și celelalte costuri aferente ciclului de viață al produselor. Crezând că au un control mai mare asupra costurilor, companiile au realizat că, de fapt au un control mai redus asupra creșterii prețurilor determinate de piețele competitive (Gharajedaghi, 1999). În prezent, costul nu mai este un factor determinant al prețului pieței, ci prețul pieței a devenit factorul determinant al costului (Corrigan, 1996).

Obiectivele acestui capitol constau în: (1) prezentarea managementului costurilor tradițional și a limitelor sale; (2) prezentarea managementului costurilor și a tendințelor sale contemporane; (3) prezentarea managementului costurilor în cadrul economiei digitale; (4) prezentarea principiilor unui management al costurilor eficient.

1.1. Managementul costurilor tradițional și limitele sale

Potrivit analizei specialiștilor au fost identificate mai multe cauze care au determinat limitele tradiționale ale managementului costurilor, și anume (Hanid și alții, 2011): (1) ipoteze privind apariția costurilor; (2) ipoteze privind necesitatea de gestionare a informațiilor privind costurile; (3) ipoteze privind condițiile sau contextul gestionării costurilor; (4) modalitatea de formulare a contractării și plății.

Toate cauzele menționate au indicat unele probleme legate de: (a) modelarea costurilor prin acțiune; (b) eșecul de estimare a costurilor; (c) influența negativă a comportamentelor; (d) suportul deficitar pentru managementul costurilor inter-organizațional; (e) lipsa de indicare a oportunităților de îmbunătățire; (f) neglijanța considerării valorii; (g) inflexibilitatea bugetării.

(a) *Modelarea costurilor prin acțiune.* Tehnicile de control ale costurilor sunt utilizate chiar din etapa de proiectare pentru a permite proiectantului să cunoască toate implicațiile legate de costuri în privința deciziilor sale de proiectare sau de a remedia erorile rezultate din acțiunea părților la începutul proiectării (Seeley, 1983). Această modalitate de stabilire a unei strategii bazate pe cerințele clientului înainte de începerea etapei de proiectare poartă denumirea de „*rezultatul costului din acțiune*” și conduce de obicei la crearea „deșeurilor” sau imposibilitatea reducerii costurilor. Planificarea costurilor tradiționale va urma, de obicei, structura convențională a procesului de proiectare a schițelor, a proiectării detaliate. Acest plan de cost estimativ reprezintă baza controlului costurilor (Kirkham, 2007). Costurile pot fi modelate prin acțiune, de către proiectanți, pe parcursul procesului de livrare a produsului și pot influența pozitiv costul final al acestuia. Ideea este susținută și de către alți specialiști care consideră că prin adoptarea proiectării unei valori țintă pentru clienți, poate contribui la dezvoltarea produsului ținând cont de anumite constrângeri influențând costurile de-a lungul procesului de livrare a produsului, comparativ cu estimarea costurilor de la începutul etapei de proiectare (Ballard, 2010).

b) *Eșecul de estimare a costurilor.* Estimarea costurilor se utilizează în etapa de proiectare pentru a stabili costul probabil al unui produs viitor. În acest mod, clientul cunoaște eventualele angajamente financiare și poate lua decizia corectă privind investițiile viitoare. Încercările de îmbunătățire a estimării costurilor prin previzionarea lor au fost evidențiate în studiile specialiștilor: Ballard (2008), Rosenfeld (2009), Jaya și alții (2010), la fel ca și eforturile nereușite prin identificarea unor cauze de inexactitate, precum: defecte de proiectare care au cauzat deșeuri masive, timp îndelungat de proiectare sau informații furnizate eronate (Elfving și alții, 2005); continuarea unor practici imorale chiar după identificarea sau detectarea unor inexactități de proiectare (Flyvbjerg, 2008). Au predominat și încă mai continuă să predomine cazurile în care în etapa de proiectare a produselor

sunt utilizate informații eronate provenite din proiectări anterioare care conduc la creșterea inexactităților în estimarea costurilor produselor.

(c) *Influența negativă a comportamentelor.* Printre influențele negative ale sistemelor de management a costurilor asupra comportamentelor semnalate de specialiști se numără: (1) *cultura revendicărilor*: industria prezintă o cultură oportunistă, predispusă la conflicte și rezistență la schimbare. Oamenii folosesc toate tipurile de resurse pe care le au la îndemână pentru a crea produse, pentru a obține profit sau extra bani (Rooke și alții, 2003); (2) *manipularea ofertelor*: practicarea unor oferte dezechilibrate care creează constrângeri în privința fluxului de numerar către client (Chen și alții, 2008, Ali și Elazouni, 2009; Qingbin și alții, 2010), tulburarea financiară față de un client (Christodoulou, 2008) sau față de ambele părți (Lu și alții, 2007); (3) *măsurătorile de performanță*: prin utilizarea metodei valorii câștigate, managerii pot manipula unele secvențe de lucru prin care sarcinile de lucru nu sunt protejate de incertitudine (Kim și Ballard, 2000).

Influențele negative nu se datorează doar furnizorilor, ci și comportamentului clienților, îndeosebi prin întârzierile de plată. În acest sens, specialiștii au venit cu o serie de măsuri de prevenire a acestor comportamente negative înregistrate la ambele părți (furnizori și clienți), ca de exemplu: utilizarea anumitor modele în vederea depășirii ofertelor dezechilibrate (Cattell și alții, 2008; Arditi și Chotibhongs, 2009); adoptarea metodelor de achiziție pentru descurajarea revendicărilor (Seal et al., 1999); practicarea unei contabilități deschise (Kulmala și alții, 2002).

(d) *Support deficitar pentru managementul costurilor inter-organizațional.* După cum se cunoaște deja, rețelele de furnizori situate pe mai multe niveluri majorează costurile tranzacțiilor până la intrarea în posesia bunului de către client, iar clientul este cel care suportă acest cost majorat din cadrul lanțurilor de aprovizionare tradiționale (Kulmala și alții, 2002). Pentru majoritatea companiilor, costurile bunurilor și serviciilor achiziționate reprezintă majoritatea costurilor totale (Dubois, 2003). Potrivit specialiștilor, problemele legate de managementul costurilor cauzate de rețelele de furnizori pe mai multe niveluri pot fi atenuate prin: (1) adoptarea unor filosofii orientate pe relații (Kulmala și alții, 2002); (2) aplicarea unei contabilități deschise (Kulmala și alții, 2002; Seal et al., 1999); (3) redefinirea unității de analiză (Dubois, 2003; Cooper și Slagmulder, 2004; Christopher și Gattorna, 2005; Zimina și Pasquire, 2010).

Diminuarea se poate realiza și prin externalizarea costurilor tranzacțiilor care pentru organizații reprezintă o cheltuială unică. Prin externalizarea lucrărilor de proiectare și dezvoltare, a activității de producție, furnizorii sunt cei care contribuie la dezvoltarea tehnică a unei companii (Dubois, 2003). Prin extinderea acestor externalizări și implicarea activă a furnizorilor, prin aplicarea unor tehnici (Just-in-Time sau TQM), costurile, dar și beneficiile clientului și ale furnizorului sunt afectate (Dubois, 2003).

(e) *Lipsa de indicare a oportunităților de îmbunătățire.* Blocarea costurilor și a proiectării scade oportunitatea de a reduce costurile pe durata proiectării

produsului, chiar dacă, costurile produselor sunt angajate în faza de concepție (Rush și Roy, 2000). Luarea unor decizii eronate pe durata proiectării unui produs conduce la creșterea semnificativă a consumului de resurse și la generarea de rebuturi sau deșeuri, precum și la reducerea flexibilității produsului (Koskenvesa și alții, 2010), la fel ca și utilizarea unor informații din surse mai puțin cunoscute, care încetinește productivitatea muncii. De asemenea, costurile pot fi influențate de-a lungul întregii livrări a produsului (Koskela și Tommelein, 2009), iar una dintre soluții poate fi aceea a utilizării tehnicilor de proiectare a valorii țintă (Kim și Ballard, 2000, Ballard și Reiser, 2004).

(f) *Neglijarea considerării valorii.* Managementul costurilor tradițional nu a luat în considerare conceptul de „valoare” (Hillebrandt, 2000; Brook, 2008) sau dacă l-a utilizat, nu a cuprins în esența sa anumite aspecte. Astfel, o serie de specialiști s-au referit la: (1) divizarea activităților și a costurilor unei companii în categorii *cu valoare adăugată* sau *non-valoare adăugată* în cazul ABM (Kaplan și Cooper, 1998) neprecizând includerea perspectivei clienților; (2) utilizarea costului țintă prezintă o valoare foarte limitată în cazul managementului costurilor totale, chiar dacă se referă la costul atributelor produsului iar obiectul său principal constă în minimizarea costurilor (Tanaka și alții, 1993; Ewert și Ernst, 1999); (3) furnizarea de „valoare” ignoră conceptul de valoare din perspectiva clientului (McNair și alții, 2001). Aspectele menționate nu aduc clarificări în privința identificării activităților care trebuie evidențiate, neoferind o legătură directă între costurile interne și valoarea cerută extern.

În aceste condiții este necesară monitorizarea continuă a pierderii de valoare, care se poate realiza prin alinierea dintre *cost și valoare* în vederea depistării acelor zone sau activități țintă ale unei companii, de utilizare corectă a costurilor și generarea unui profit general (McNair și alții, 2001). Deoarece sistemul de management al costurilor nu este aliniat la evoluția procesului de producție, iar valoarea nu este luată în considerare de acesta se impune cu atât mai mult monitorizarea continuă a pierderii de valoare. Mai există și alte alternative la monitorizarea continuă a pierderii de valoare și care pot contribui la obținerea unui rezultat optim, precum: alegerea prin avantaje (Suhr, 1999) sau managementul realizării beneficiilor (Yates și alții, 2009).

(g) *Inflexibilitatea bugetării.* De la apariția sa în anul 1920, bugetarea a reprezentat un proces de gestionare a costurilor și a fluxului de numerar în marile organizații industriale. În prezent, un număr de companii au recunoscut întreaga dimensiune a prejudiciului cauzat prin procesul de bugetare (Hope și Fraser, 2003a), în special prin: lipsa de încredere în datele depășite ce nu reflectă realitatea pieței, circulația îngreunată a informațiilor între utilizatori, crearea de scenarii negative în rândul angajaților, întrucât livrarea produselor se realiza printr-o evaluare a bugetului. Toate acestea au condus în cele din urmă la descurajarea schimbului de informații și încetinirea reacției la evoluțiile pieței, la defalcarea eticii corporative, deși inițial, bugetul era utilizat pentru îmbunătățirea performanțelor unei organizații (Hope și Fraser, 2003b). În lipsa unui buget, obiectivele și măsurile alternative sunt stabilite de unitățile de afaceri, iar performanța personalului este evaluată în funcție de

performanța unității comparativ cu celelalte compartimente sau unități de afaceri similare. Rezultatul acestei adoptări a creat o interpretare mai precisă a rezultatelor (Hope și Fraser, 2003a).

1.2. Managementul costurilor și tendințele sale contemporane

De la contribuția semnificativă a lui Johnson și Kaplan (1987), literatura de specialitate indică discuții ample care evidențiază necesitatea îmbunătățirii managementului costurilor. Managementul costurilor cuprinde o multitudine de activități de colectare, analiză, raportare și control a datelor. Pentru a rămâne profitabilă pe termen lung, orice companie va trebui să aloce timp considerabil activităților de gestionare a costurilor.

Managementul costurilor poate fi considerat, în general, un set de tehnici și metode pentru controlul și îmbunătățirea activităților și proceselor unei companii, a produselor și serviciilor sale, pentru obținerea eficienței costurilor (reducerea costurilor, îmbunătățirea valorii) prin colectarea, analizarea, evaluarea și raportarea informațiilor de tip costuri, referitoare la: bugetarea, estimarea, prognozarea și monitorizarea costurilor, servind drept suport decizional pentru management.

Ca parte a sistemului de contabilitate, managementul costurilor are drept obiect de activitate *colectarea, analizarea, evaluarea și raportarea informațiilor despre costurile utilizate pentru bugetarea, estimarea, prognozarea și monitorizarea acestora.*

- *Colectarea informațiilor* legate de costurile curente se realizează utilizând *registru general* - o metodologie de colectare mai puțin formală sau prin compilare, pe baza unui sistem al costurilor bazate pe activități (ABC). Costurile estimate (proiectate) provin din comparații realizate cu produse similare sau cu estimările bazate pe facturi de materiale proiectate.
- *Analiza informațiilor* colectate presupune stabilirea reducerii costurilor sau a evitării în întregime a acestora. Aceasta se poate realiza prin: separarea costurilor (în costuri fixe, variabile și mixte), revizuirea costurilor pe o linie de tendințe viitoare, analizarea impactului asupra operațiunilor de blocaj și compararea costurilor cu cele ale companiilor de referință (benchmarking).
- *Raportarea informațiilor* presupune întocmirea unor situații de analiză către management, cu indicarea unor acțiuni recomandate.
- *Efectuarea de controale periodice* în vederea asigurării respectării modificărilor impuse de management.
- *Monitorizarea modificărilor* impuse de management ca urmare a analizei efectuate, pentru a observa impactul produs asupra costurilor entității.

Gestionarea costurilor asociate unor activități viitoare (proiectarea unui produs nou sau construirea unei clădiri de producție nouă) implică activități (estimarea, revizuirea, monitorizarea costurilor) diferite, cum ar fi:

- (1) Utilizarea metodei costului țintă pentru estimarea continuă a costurilor, pe măsură ce funcțiile sunt adăugate sau scoase din proiect (de obicei, un produs nou);
- (2) Utilizarea de revizuiți pentru efectuarea unei comparații între costurile estimate inițial și costurile reale suportate. Aceste revizuiți pot conduce, uneori, chiar la anularea completă a activităților propuse;
- (3) Utilizarea analizei variației pentru a evidenția eventualele diferențe dintre costurile suportate și costurile bugetate;
- (4) Utilizarea analizei excepțiilor pentru a evidenția doar acele variații de la costurile bugetate care depășesc un anumit prag;
- (5) Utilizarea analizei tendințelor pentru a înregistra modificările anumitor costuri pe termen lung.

1.3. Managementul costurilor și economia digitală

Pentru evaluarea deciziilor economice ale managerilor, contabilii de gestiune se foloseau de analiza costurilor, care era considerată cea mai pertinentă și de acuratețe în furnizarea informațiilor. Aceste informații erau incomplete deoarece managerii doreau să știe consecințele financiare ale acțiunilor de *make or buy* al unei componente secundare sau terțiare ale unui produs existent.

Fiecare companie proceda la o analiză a costurilor și beneficiilor obținute în urma fabricării interne a produselor, lucrărilor executate sau serviciilor prestate și externalizarea acestora, fapt ce implica decizii manageriale complexe și în timp relativ scurt (Speklé, 2001; Dekker, 2004; Callioni și alții, 2005). În studiile specialiștilor se remarcă un salt orientativ în cadrul relațiilor de colaborare între companii, care deplasează achiziția organizațională, din tranzacția orientată pe relații, către un proces de relaționare cu furnizorii (Sheth și Sharma, 1997). Această modalitate de colaborare și relaționare este o formă de integrare cvasi-verticală (Tomkins, 2001; Das și Teng, 2000) care a luat avânt în rândul companiilor, dar și în studiile specialiștilor (Leiblein și Miller, 2003; Liker și Choi, 2004; Sako, 2008) încercând să determine unele aspecte legate de: (1) implicațiile controlului asupra relațiilor de colaborare (Anderson și Sedatole, 2003; Hakansson și Lind, 2007; Kamminga și Van der Meer-Kooistra, 2007); (2) relevanța dintre aspectele strategice și contractuale, dintre cumpărători și vânzători, în contextul dezvoltării de produse noi (Gadde și Snehota, 2000; Narayanan și Raman, 2004).

Implicațiile pentru gestionarea costurilor sunt extinse în ceea ce privește contribuția la dezvoltarea produselor, reducerile de prețuri, garanțiile post-vânzare, politicile de inspecție a furnizorilor și integrarea sistemelor informatice (Bhimani, 2012). Relațiile de colaborare presupun relații reciproce, bazate pe încredere și principii solide, în privința modului de tranzacționare pe termen lung, prin canale informale stabilite fie de managerii funcționali, fie de departamente din cadrul companiilor conectate. Prin aceste relații de colaborare reciprocă se stabilesc o serie de caracteristici legate de: cantitățile furnizate,

momentul de livrare, specificațiile produselor, prețul produselor tranzacționate etc. Există o serie de factori care pot influența relațiile de colaborare și tranzacționare reciprocă dintre companii, precum: evaluarea consecințelor nefinanciare, flexibilitatea operațională, ciclul de viață al produselor, costurile suplimentare, transferul de cunoștințe. Doar crearea de alianțe puternice, solide vor conduce la posibilități de expansiune și creștere rapidă în moduri neanticipate de la început (Child și alții, 2005). În funcție de mixul de portofoliu, unele companii au diverse opțiuni în privința tranzacționărilor: fie apelează la tranzacții pe baza relațiilor de colaborare, fie apelează la tranzacții pure (Axelsson și alții, 2000).

În prezent, multe companii apelează la externalizarea producției sau serviciilor deoarece singura lor funcție constă în coordonarea activităților, conectarea intrărilor și ieșirilor și orchestrarea mișcărilor între entități, într-o manieră eficientă din punct de vedere al utilizării resurselor (Bhimani, 2012). Astfel, o companie poate deține controlul virtual menținând direcția, intensitatea și natura interfețelor electronice, devenind ceea ce se numește „compania virtuală”. Aceasta este creată prin selectarea resurselor organizaționale a mai multor companii și sintetizarea acestora într-o singură entitate de afaceri electronică (Nagel și Dove, 1991). Datorită inter-conexiunilor dintre companii, care se nasc odată cu relațiile de colaborare, intervin și unele amenințări și riscuri, iar impactul acestora asupra costurilor trebuie făcut cunoscut părților implicate. Există unii factori care contribuie la gestionarea costurilor unei companii virtuale, ca de exemplu: (1) verificarea ieșirilor de către furnizori și gradul în care acestea îndeplinesc specificațiile și standardele impuse; (2) verificarea implementării strategiilor de gestionare a riscurilor (riscuri sistemice), prin respectarea standardelor dintre companii și sistemele lor informatice.

O alianță puternică de colaborare poate aduce unele beneficii precum: (1) posibilitatea de a modifica specificațiile produselor pe parcursul desfășurării fluxului de producție, în funcție de volatilitatea cerințelor pieței sau a acțiunilor concurențiale (valabil și în cazul companiilor virtuale prin redefinirea continuă a cantităților de prelucrare stabilite la nivel contractual); (2) posibilitatea de a modifica volumul de achiziții neplanificat sau suspendarea temporară a acestuia se poate efectua pe tot parcursul relației de cumpărare; (3) posibilități de reducere a costurilor ca urmare a unui parteneriat cu furnizori de subcomponente. O alianță puternică între companii, chiar și companii virtuale necesită o infrastructură viabilă, împărtășirea informațiilor operaționale și contabile, iar acestea se derulează pe termen lung și necesită unele resurse financiare și umane.

1.4. Principiile unui management al costurilor eficient

Managementul costurilor reprezintă acel proces strategic de optimizare al performanței care include implementarea eficientă a strategiei, asigurarea resurselor și ordonarea proceselor în vederea obținerii celui mai înalt nivel de calitate, fiabilitate și productivitate la cel mai redus cost total posibil. Conform specialiștilor există o serie de principii fundamentale care stau la baza unui management al costurilor eficient (Elliott, 2001; Căpușeanu, 2008):

Principiul 1. Formularea de obiective clare ale performanței

Acest principiu constă în stabilirea și obținerea de rezultate clare, care să fie în conformitate cu obiectivele de performanță propuse de entitățile economice. Managerii trebuie să își îndrepte atenția spre practicarea unui management eficient al costurilor. Acest lucru se poate realiza prin:

- (1) reducerea costurilor (reducerea costurilor salariale, reducerea numărului de personal angajat, raționalizarea producției, reducerea diverselor bugete de cheltuieli din cadrul entităților economice);
- (2) asigurarea unei discipline asupra tuturor proceselor ce se derulează zilnic într-o entitate economică, care la rândul lor pot genera activități neaducătoare de valoare (exces de personal, mărirea unor linii de producție);
- (3) justificarea și implementarea unor sisteme de control mai eficiente.

Atâta timp cât obiectivele stabilite sunt formulate foarte clar și concis, se așteaptă rezultate care să coincidă așteptărilor.

Reperle pentru profitabilitate sau pentru obținerea unor costuri reduse pot fi traduse prin inductori pivot sau determinanți ai costurilor cum sunt: planificarea producției, menținerea eficacității, diversitatea producției sau a cunoștințelor tehnice (know-how profesional). Fiecare dintre aceștia pot constitui instrumente ale eficienței costurilor sau "baza cauzală" a valorii unor costuri reduse. Primul pas ce trebuie efectuat pentru a înregistra un management eficient al costurilor este să înțelegem diferența dintre o alocare corectă a cheltuielilor indirecte, folosind baze de repartizare (inductori de costuri) determinați pe baze științifice și o alocare incorectă a cheltuielilor indirecte utilizând baze de repartizare arbitrare.

Pentru a garanta un management al costurilor eficient, obiectivele de performanță trebuie aliniate astfel încât, să nu se producă apariția fenomenului de *subvenționare a performanței*, prin efectuarea compensării realizărilor obținute din unele procese ale entității sau prin creșterea costurilor provenite din alte procese ale entității. Prin organizarea unui marketing eficient, prin adăugarea de produse noi la linia deja lansată pe piață și prin aplicarea unor opțiuni de ambalare corect cercetate sau prin adâncirea unor canale de distribuție pe diverse categorii de piețe, veniturile vor fi asigurate și chiar vor aduce unele majorări, garantând astfel succesul și beneficiile proiectate prin obiectivele de performanță ale entităților economice în domeniul managementului costurilor.

Principiul 2. Furnizarea de instrumente și informații utile în vederea garantării performanțelor

Garantarea performanțelor prin furnizarea de instrumente și informații utile. Acest principiu concentrează personalul angajat al entităților economice în centrul celor două noțiuni (instrumente și informații utile) arătând legătura dintre acesta și obținerea performanțelor. Managementul entităților economice consideră că, implicarea angajaților în activitățile cotidiene este legată de dorința acestora de a-și îndeplini sarcinile de serviciu cât mai bine, iar în acest caz, motivația și

performanțele angajaților vor fi sporite. Dacă entitățile economice doresc realizarea unui optim între volum de producție – costuri de producție – venituri obținute în urma vânzării producției, atunci personalul care se ocupă de planificarea costurilor și încasarea veniturilor trebuie să aibă cunoștințe solide legate de: (1) modul de desfășurare al procesului de fabricație din cadrul entității; (2) previzionarea și stabilirea costurilor standard ale produselor; (3) impactul pe care îl poate produce lansarea noilor produse pe segmentele de piață; (4) deciziile clienților în legătură cu lansarea de noi produse; (5) relevanța impactului pe care îl produce fiecare dintre acțiunile lor și modul în care afectează clienții, costurile, inventarierea și gestionarea producției.

Același principiu se aplică și în cadrul managementului costurilor la entitățile economice. Pentru a facilita și a asigura eficiența controlului costurilor, managerii trebuie: (1) să cunoască inductorii de costuri specifici activității pe care o desfășoară; (2) să înțeleagă diferența dintre eficiență și costurile structurale; (3) să înțeleagă din punct de vedere tehnic procesele de producție și de vânzare; (4) să dețină cunoștințe ample privind activitățile ce se derulează zilnic în cadrul entității. Cu cât cunoștințele conducerii în privința inductorilor de costuri ale entității sunt mai mari, cu atât este mai mare posibilitatea de a avea o eficiență a managementului costurilor în detrimentul reducerii costurilor.

Principiul 3. Înțelegerea și acceptarea costurilor de producție reale

Acest principiu are la bază costul standard ca o componentă de bază care stă la baza luării deciziilor de către management. Fundamentarea deciziilor se realizează pe baza pregătirii bugetului, raportării costurilor efective și a determinării abaterilor, dar și a formulării strategiilor și performanțelor bazate pe planificări concrete. Datele obținute în urma prelucrării costurilor standard ale produselor conduc în marea majoritate a cazurilor, la stabilirea de prețuri de vânzare noi, la publicitate, marketing și luarea de decizii complexe, în privința capitalului investit în cadrul entităților economice.

Importanța datelor obținute în urma prelucrării costurilor standard ridică problema acurateței lor. După cum se știe, costul de producție este compus atât din cheltuieli materiale, cât și din cheltuieli salariale directe, la care se adaugă cotele cheltuielilor indirecte. În acest context, costurile indirecte reprezintă o mare parte din costul de producție total și inductorii de cost nu se raportează doar la volumul de producție, ci la alți factori care prezintă o relație de cauzalitate directă între cheltuielile de alocat și inductorii specifici. Majoritatea managerilor sugerează că, multe din aceste costuri indirecte (de exemplu, costul logisticii, producției, marketingului, vânzărilor, distribuției, service-ului, tehnologiei, resurselor informaționale și administrației generale) pot, în fapt, să fie urmărite pe produse individuale sau pe grupe de produse. Activitățile certe și procesele consumă o cantitate disproporționată din aceste activități.

Majoritatea specialiștilor susțin că, o alocare greșită a costurilor indirecte poate genera distorsiuni uriase în estimarea și determinarea costurilor producției. Deoarece acest cost al informației este utilizat adesea în evaluarea profitabilității

diferitelor strategii de producție, alocarea greșită a costurilor poate conduce managerii la luarea unor decizii deficitare. Înțelegerea și acceptarea nevoii unor costuri de producție reale a constituit dintotdeauna o provocare la adresa conducerii entităților economice.

Este extrem de dificil să acceptăm că, bazele de date informaționale care au stat la baza luării multor decizii pot constitui rădăcina negativă a multor eșecuri pe termen scurt, în afaceri. Este adevărat, în special în cazul costurilor de producție și a prețurilor de vânzare, dar și în cazul justificării unor produse noi sau a introducerii acestora. Până când aceste distorsiuni ale costurilor vor fi cunoscute și corectate, luarea deciziilor manageriale la nivel de entitate economică (ce includ și formularea strategiilor pe termen lung) rămân extrem de dificil de validat. Acceptarea realității înseamnă totul, însă nu și pentru majoritatea managerilor executivi.

Principiul 4. *Acceptarea excelenței drept țintă a performanței*

Acest principiu se concentrează în jurul excelenței drept țintă a obținerii performanței de către entitățile economice. Îmbunătățirea permanentă a performanțelor unei entități se realizează prin compararea performanțelor trecute cu cele curente. Se vorbește în prezent de stabilirea unui prag al excelenței, care să satisfacă cerințele clienților pe de o parte, dar și pe cele ale entității și managementului entității, pe de altă parte.

Majoritatea entităților economice optează în cadrul serviciilor sau produselor pe care le oferă, pentru: calitate 100%, zero întârzieri în livrare, zero daune pe durata transportului, reducerea gradată și anuală a costurilor de producție, dezvoltarea cu regularitate a aptitudinilor și cunoștințelor tehnice și tehnologice ale angajaților, așa numitul *know-how* sau *savoir-faire profesional*. Alinierea celor enunțate la performanțele entității contribuie în fapt la sporirea culturii performanțelor, a etosului comportamental al managementului costurilor practicat în cadrul entităților economice.

Principiul 5. *Reducerea complexității organizatorice*

Acest principiu se bazează pe eliminarea acelor activități neaducătoare de valoare și păstrarea acelor aducătoare de valoare pentru entitatea economică. Entitățile economice cu cel mai eficient management al costurilor aplică în mod constant și cu claritate teste ale relevanței și valorilor fiecăreia dintre activitățile zilnice derulate în cadrul acestora. Aceste teste au menirea de a chestiona absolut tot ceea ce se întâmplă într-o entitate pe parcursul unei zile de lucru obișnuite sau chiar pe parcursul unei perioade de gestiune. În acest sens, se utilizează chestionare care se prezintă sub forma unor seturi de întrebări adresate atât conducătorilor de departamente, cât și muncitorilor, la care se așteaptă formularea de răspunsuri, iar pe baza acestora, prin centralizare, se caută găsirea soluțiilor pentru eficientizarea managementului costurilor.

În urma centralizării acestor informații se procedează la reducerea activităților neaducătoare de valoare și stimularea celor aducătoare de valoare, la eliminarea