

Evoluția managementului costurilor

Țurcanu Tatiana

Departamentul Telecomunicații
Universitatea Tehnică a Moldovei
Chișinău, R. Moldova
tatiana.turcanu@srco.utm.md

Rezumat: Articolul prezintă sinteza studiului cu referire la evoluția managementului costurilor

Termeni cheie: managementul costurilor, contabilitate managerială

1.1. INTRODUCERE

Costurile sunt consumatoare de resurse, interesul față de acestea crește în special când ponderea acestora în cifra de afaceri crește, ori în perioade de criză, când se impune eficientizarea utilizării resurselor. Studiul cercetării din domeniul costurilor și gestiunii acestora relevă diferite preocupări a cercetătorilor în funcție de perioadă și țară.

1.2. CERCETAREA PÂNĂ ÎN SECOLUL XX

Din punct de vedere istoric, costurile au fost obiect de gestiune din cele mai vechi timpuri. În antichitate, în China Antică, în Egipt și la Arabi, costurile erau înregistrate pentru a determina taxele ce trebuie plătite statului, sau pentru determinarea prețului mărfurilor ce se comercializau. Cum menționează Tanis V [38], tehnicile de determinare a costurilor erau îndreptate pentru necesitățile guvernării. Din cele menționate până în prezent putem constata că necesitatea evidenței costurilor este legată de dezvoltarea economiei de schimb, când proprietarii de mărfuri intră în relații de vânzare-cumpărare.

Următoarea etapă, căreia deja îi sunt caracteristice forme simpliste de determinare a costului per produs, de evidență a costurilor, este etapa medievală (De Roover [19], Garner S. [24], Edwards J [20, 21]). Anume cu secolul XIV, începe așa numita eră a „contabilității industriale”, care a durat până la începutul secolului 20. Formele simpliste de evidență și determinare a costurilor, precum și de raportare se întâlnesc în companii textile din Florența (Companii Del Bene și Datini and Niccolo of Prato). Trebuie să menționăm ca principiile evidenței în companiile textile au fost la baza lucrării lui Lucas Paciola, Summa, care este recunoscută ca prima operă scrisă în domeniul contabilității. Aceleași principii simpliste de calcul a costului se întâlnesc în industria minieră și textilă (Textile Medici) în secolul XVI. La etapa dată aplicările practice erau cu mult mai dezvoltate ca teoria.

Următoarele înregistrări se referă la secolul XVII - XVIII, și se referă în special la contabilitatea costurilor. Cum menționează Garner S. [24], Edwards și Newell [20], sunt înregistrări care confirmă că meseriașii (compania de brutari

Worshipful, mina de producere a cuprului Keswick) își cunoșteau costurile activităților sale, reieșind din faptul că puteau calcula costurile produselor sale. Proprietarul minei Keswick calcula costurile totale anuale și le utiliza pentru luarea deciziilor, prin calcularea influenței vânzărilor în diverse zone geografice asupra profitului, precum și influența asupra costului a modificării volumului de producție. De asemenea, în perioada dată cum menționează Fleischman and Parker [23], se întâlnesc primele activități ce le-am putea atribui la managementul costurilor – delegarea responsabilităților de gestiune a costurilor managerilor de departamente, luarea deciziilor manageriale în baza informației despre costuri, cum ar fi stoparea producerii anumitor produse, decizii de cumpărare a materiei prime, criterii unice de transferare a cheltuielilor de regie, evaluarea performanței managerilor, subcontractanților în baza indicatorilor de cost, de optimizare a activității prin gestiunea cheltuielilor operaționale, stabilirea unor standarde de producere în baza costurilor, cum era la Carron Company.

În secolul XVIII, sunt deja lucrări scrise care se referă la conturi și evidență contabilă, în care găsim descrierea primelor sisteme de costuri, de exemplu formarea costurilor de-a lungul procesului de producere, fiind un exemplu de sistem de formare a costurilor pe procese [21]. De asemenea, în lucrarea lui Hamilton, An Introduction to Merchandise, secolul XVIII, se regăsesc primele argumentări științifice a necesității utilizării informației despre costuri în luarea deciziilor de gestionare a companiei. El poate fi considerat ca predecesor al contabilității manageriale, deoarece afirma că conturile trebuie să fie relevante pentru luarea de decizii [35].

Secolul XIX este considerat de mai mulți autori ca începuturile contabilității și managementului costurilor. Mai mulți cercetători, precum Horngren C. [6, 30], Flamholtz E. [22], Birnberg J. [13], Shillinglaw G. [37], Anthony R. [12], Cooper R. [17], Kaplan R. [32], Kaplan R. și Johnson H. [31], Gleeson-White J. [25], Caraiani Ch. și aut. [3], Miller P. [36], care au studiat dezvoltarea contabilității costurilor și a gestiunii costurilor, ne permite să afirmăm că interesul pentru costuri, măsurarea lor și gestiunea acestora este legată de industrializare. Atenția sporită față de contabilitatea și gestiunea costurilor a fost cauzată de adâncirea industrializării și crearea întreprinderilor industriale mari. În SUA și Anglia apar companii mari în domeniul textilelor, producere de metale și oțel, precum și apariția companiilor de cale ferată, în special în SUA. Din studiile lor reiese că multe companii din industria

textilă aveau sisteme de costuri complete, bazate pe centre de cost, pe evidență dublă și raportare periodică, pe existența ratelor de transfer a costurilor generale pe fiecare centru de cost, pe calculul costurilor interne, și ce este important că în costuri începe a fi introdusă și uzura utilajului, ceea ce nu se făcea anterior. Trebuie de menționat că cum afirmă Johnson, sistemele de costuri existente erau utilizate pentru a controla procesele de producție din cadrul întreprinderii, și nu pentru luarea deciziilor manageriale [31]. Tot în secolul XIX în companiile miniere engleze, iar mai târziu și în companiile de căi ferate americane, se făcea repartizarea costurilor pe elemente de cost – materiale, salarii, de regie, ceea ce a devenit o practică uzuală în secolul XX. Repartizarea se făcea pentru calculul costului unitar pentru fiecare tip de produs, iar cheltuielile de regie erau transferate fie în funcție de cheltuielile directe, fie în funcție de salariile directe. Sistemul contabil era utilizat pentru evaluarea și pentru controlul proceselor, precum și pentru controlul eficienței activității managerilor de subdiviziuni. Kaplan și Johnson [31], prin cercetările efectuate au arătat că contabilitatea managerială a fost utilizată intuitiv în SUA de către Carnegie, proprietarul companiei de oțel, care acumula datele despre costuri nu doar pentru a deține controlul asupra activității companiei, ci și pentru decizii manageriale, astfel el avea o strategie de menținere a costurilor directe minime comparativ cu concurenții, și neschimbate a celor fixe. Concluzionând, putem menționa că în secolul XIX datorită industrializării și complexității activităților companiilor, a apărut necesitatea de a controla și a gestiona costurile în scopul asigurării unei eficiențe sporite a managerilor și ca urmare a activității întreprinderii în general. În perioada dată apar așa instrumente de cost precum – costuri standarde (standard costing), formarea costului pe procese (process costing), recunoașterea cheltuielilor de regie ca elemente de cost și repartizarea acestora în costul final în baza anumitor criterii. De asemenea, faptul că informația despre costuri era utilizată pentru luarea deciziilor manageriale, ne permite să afirmăm că contabilitatea managerială a apărut până la apariția contabilității financiare.

1.3. CERCETAREA ÎN PERIOADĂ CONTEMPORANĂ

Cercetarea științifică în secolul XX a gravitat între necesitatea evidenței contabile stricte a costurilor și necesitatea gestionării costurilor în vederea luării deciziilor referitor la costuri. Prima jumătate a secolului XX, este caracterizată de continuarea industrializării, de creșterea complexității întreprinderilor, de creșterea concurenței, ce a dus la apariția și constituirea unei noi științe, știința managementului, în baza experiențelor practice anterioare. La începutul secolului XX apar primele lucrări, care argumentează necesitatea gestiunii întreprinderilor, costurile având rolul lor în conducerea întreprinderii. Astfel, Frederick Taylor [38], a introdus pentru prima dată costurile standarde pentru a controla procesele și a măsura eficiența muncitorilor, ca urmare costurile erau utilizate pentru realizarea funcției de control, studiul lui Vangermeersh R. [39] și Mephram M. [35] arată că Hamilton Church a propus trasarea costurilor pe produse în baza datelor statistice acumulate, iar costurile de regie să fie repartizate pe fiecare

produs în funcție de „ore*mașini” utilizate pentru fabricarea fiecărui produs, precum și modalitatea de calcul a profitabilității firmei în baza informației contabile, Henry Fayole [40] definește funcțiile managementului, printre care planificarea și controlul, care se realizează prin bugetare. Intensificarea producerii a dus la modificări în structurile organizatorice a companiilor industriale, trecându-se de la structuri piramidale la structuri vertical integrate sau multi-divizionale, care impun tehnici noi de gestionare a activităților. Ca urmare apare bugetarea, se aplică metodologia de calcul a rentabilității investițiilor, capitalului, precum și a analizei DuPont (legătura dintre indicatorii de eficiență). Informația furnizată ca rezultat era utilizată de manageri pentru a modela diverse opțiuni de dezvoltare, care erau la baza deciziilor manageriale. Studiile lui Kaplan R. [32] și Edwards [20] au concluzionat că majoritatea tehnicilor de cost, utilizate pentru luarea deciziilor au fost elaborate și utilizate pe larg în prima jumătate a secolului XX. Chiar dacă în activitatea întreprinderii se aplică anumite tehnici de cost, în instituțiile de învățământ nu erau cursuri sau cărți dedicate contabilității manageriale. Pornind de la ideea că contabilitatea managerială are ca scop argumentarea deciziilor manageriale, luând în calcul factorii ce influențează comportamentul costurilor, utilizând cifrele pe care le furnizează contabilitatea costurilor, prima lucrare, cum afirmă Edwardes, în domeniul contabilității manageriale apare în 1950 [20]. În perioada 1950-1960 au fost publicate mai multe cărți, în care, conform lui Horngren Ch., contabilitatea costurilor nu este văzută doar ca evidență a costurilor, ci și ca sursă de informații pentru luarea deciziilor manageriale [30]. Subiectele acestor lucrări erau studierea conceptelor de cost, bugetare, inventariere, a modelului decizional cost – volum - profit, urmate de cercetări în contextul teoriei agentului sau contractelor, în care informația contabilă este de bază în contractarea dintre agenții economici, care au drepturi de proprietate diferită, dispun de informație diferită și priorități distincte (Kaplan [31], Horngren Ch. [30]). Cum menționează și Cariani Ch. [3], începând cu a doua jumătate a anilor 70, modificările mediului de afaceri, ce au fost determinate de concurența globală și de inovațiile tehnologice, au dus la creșterea interesului față de contabilitatea managerială, care operează nu doar cu informație de natură financiară, ci și cea de natură non-financiară, făcând referire la costuri și performanțele implicate de activitățile, produsele, serviciile sau clienții întreprinderii. Studiile din R. Moldova și România din ultimii ani, de asemenea, se preocupă de legătura dintre performanțe și costuri, cum ar fi Oprean V. [8], Secieru A. [10], Man M [7], Paun M. [9], Șendroi C. [11],

Cea de-a doua jumătate a secolului XX, ca urmare a creșterii investițiilor în capital, a pus problema evidenței și transferului uzurii asupra produsului final, efectuat în scopuri de raportare financiară. În perioada dată, apar primele standarde de contabilitate, ce a captat interesul cercetătorilor, iar în scopuri de raportare financiară nu era necesar de calculat costurile per produs. În perioada dată apar primele cercetări în domeniul contabilității financiare, ce are ca scop evidența strictă a costurilor întreprinderii în baza unor reguli general

recunoscute, care în opinia noastră treptat s-a transformat într-o direcție distinctă de cercetare.

Modificările mediului de afaceri din anii 70-80 ai secolului trecut, cum arată cercetarea lui Bugaian L., au impus întreprinderile să aibă o viziune strategică asupra gestiunii [2], care presupune asigurarea unui avantaj competitiv pe o perioadă lungă de timp. Ca variabilă a strategiei este costul, astfel gestiunea costului trece de la rolul tradițional de măsurare a costurilor și de control operațional la o viziune mai largă, strategică, la gestiune strategică a costurilor sau la managementul strategic al costurilor (Cooper și Slagmulder [18], Blocher ș.a. [14], McNair C. [34], Hansen și Mowen [26], Hilton [28, 29], Bugaian L. [1], Caraianni Ch. [3], Caraman S. [4, 5]). Recunoașterea costului ca variabilă strategică a asigurării competitivității întreprinderilor, a dus la diversificarea cercetărilor în domeniul costului. Studiile asupra caracterului cercetării cu referire la costuri (Hesford J. [27], Brown L. și Gardner J. [15], Shields M., Lunkes J. și aut. [33]), au clasificat subiectele supuse cercetării în 3 direcții: (1) costuri, (2) planificare și control, și (3) alte subiecte ale contabilității manageriale. Dacă să facem referire la costuri, atunci subiectele studiate sunt: contabilitatea costurilor (alocarea costurilor, diferite sisteme de calculare a costurilor, costuri pe activități, factorii de modificare a costurilor, ABC/ABM), gestiunea costurilor (analiza modificărilor în costuri – analiza cost – volum - profit, luarea deciziilor), studii de caz și aplicații practice (evoluția sistemelor de costuri, evoluțiile în timp a costurilor), și cercetări a costurilor (managementul proceselor, managementul activităților). Cea de-a doua linie de cercetare – planificare și control – se referă la bugetare în general, bugetarea capitalului (decizii de investire, indicatorii de rentabilitate internă a investițiilor, actualizarea fluxurilor de numerar, etc.), măsurarea și evaluarea performanțelor (tabloul de bord, balance score card), control organizațional și control internațional. La cea de-a treia direcție se referă – sistemele informaționale de contabilitate, cum este ERP (planificarea resurselor întreprinderii); educația în domeniul managementului contabilității; studii referitoare la metodele și tehnicile utilizate în cercetarea științifică; benchmarkingul, TQM, JIT, teoria constrângerilor, prețurile de transfer și a vânzărilor; analiza indicatorilor financiari.

Una din direcțiile de cercetare modernă o reprezintă influența evoluției sistemelor economice asupra noțiunilor de cost. Sistemele economice au evoluat de la sisteme agrare la sisteme industriale, urmate de sisteme de servicii, evoluții, care au dus la modificări în percepția produsului, a importanței servitudinii, precum și a dominanței logicii de servire a produsului. Impactul evoluțiilor date asupra costurilor sunt obiect de cercetare pentru așa cercetători precum Modell și Cinquini [16].

1.4. CONCLUZII

Urmărind evoluția gestiunii costurilor putem concluziona că:

- Gestionarea costurilor datează din cele mai vechi timpuri,

- Gestiunea costurilor apare în activitatea practică ca răspuns la evoluțiile mediului de activitate. Informațiile despre costuri sunt utilizate pentru a controla activitatea întreprinderilor,
- Industrializarea, creșterea sortimentului de produse, modificarea în organizarea activității companiilor au fost factorii de bază ce a dus la creșterea interesului față de gestiunea costurilor și la formarea primelor sisteme de costuri. Informația despre costuri este utilizată pentru luarea deciziilor manageriale.
- Din punct de vedere științific necesitatea gestionării costurilor ca parte componentă a gestionării întreprinderii a fost argumentată de către clasicii științei manageriale. În perioada dată apar primele metodologii de determinare a eficienței activității întreprinderii, calculul indicatorilor de rentabilitate, și a influenței diversilor indicatori de activitate a întreprinderii asupra acestora, cum ar fi analiza DuPont. Aceste lucrări pot fi considerate ca primele lucrări științifice ale contabilității manageriale, deoarece informația despre costuri este colectată, structurată și utilizată pentru argumentarea deciziilor manageriale, în scopul asigurării eficienței activității întreprinderii. Informația despre costuri era utilizată pentru controlul activităților deja efectuate.
- Creșterea investițiilor în capital fix, necesitatea evidenței uzurii a dus la schimbarea accentelor de la gestiunea costurilor la raportarea lor. Ca urmare a modificării raporturilor de proprietate, a cerințelor tot mai standardizate față de raportarea externă a dus la constituirea contabilității costurilor sau a contabilității financiare.
- Schimbările în mediul intern și extern al companiilor a dus la creșterea interesului față de gestionarea costurilor, atât din partea practicienilor, precum și din partea academicienilor. Ca rezultat apar sisteme de costuri moderne, care vin în suportul gestiunii pe termen lung a companiei. Informația despre costuri este utilizată atât pentru decizii curente, precum și pentru decizii de perspectivă. La etapa dată costurilor se studiază din perspectiva suportului deciziilor strategice, fiind ca suport pentru managementul strategic al companiei.
- Perioada contemporană, se caracterizează prin schimbări și mai rapide ale mediului extern, dezvoltarea tehnologiei informației, impune întreprinderile să caute noi soluții pentru a rămâne competitive, iar sistemul de costuri al întreprinderii trebuie să furnizeze informații nu despre comportamentul costurilor produselor/serviciilor, ci trebuie să furnizeze informații și despre procese.

BIBLIOGRAFIE

- [1] Bugaian L. Evoluția sistemului de management al costurilor și rolul lui în întreprindere, *Economica*, Nr. 4, 2005, p. 103-108
- [2] Bugaian L. Managementul strategic al costurilor (în baza întreprinderilor prelucrătoare a Republicii Moldova), teza de doctor habilitat, UTM, 2006, 278 p.
- [3] Caraiani Ch. (coord.), Dascălu C., Lungu C. I., Gușe R. G.. Contabilitate managerială: tehnologii contabile integrate de raportare și decizie, ASE, București, 2010, 239 p.
- [4] Caraman S. Aspectul strategic al contabilității manageriale, Conferința internațională „Problemele contabilității în contextul integrării europene” (10-11 noiembrie 2009), 2010, p. 181-184
- [5] Caraman S. Raportarea managerială strategică, Conferința științifică internațională „Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii”, Culeg. de art. șt. (26-27 sept., 2014), Chișinău, 2014, vol. 3, p. 284-291
- [6] Horngren Ch. T., Datar S. M., Foster G., Contabilitatea costurilor: o abordare managerială, a 11-a ed., ARC, Chișinău, 2006, 939 p
- [7] Man M. Costul marginal și decizia managerială, *Gestiunea și contabilitatea firmei*, nr. 6, 2008, p 8-12
- [8] Oprean V. Eficientizarea structurii întreprinderii: managementul prin costuri și performanțe, *Revista Finanțe publice și contabilitate*, nr. 5, 2010, p. 42-48
- [9] Paun M., Hartulari C. Analiza, diagnoza și evaluarea sistemelor din economie, editura ASE, București, 2004, 337 p.
- [10] Secieru A. Perspectivele aplicării analizei comparative multidimensionale în evaluarea complexă a performanțelor agenților economici, *Analele Academiei de Studii Economice din Moldova*, vol. 2, 2004, p. 345-348
- [11] Șendroi C. Contabilitatea de gestiune - sursă de informații pentru adoptarea deciziilor, *Gestiunea și contabilitatea firmei*, nr. 4, 2007, p. 35-41
- [12] Anthony R. N. Reminiscences about management accounting. *Journal of Management Accounting Research* (1): 1- 20. 1989
- [13] Birnberg, J. G.. Managerial accounting: Yet another retrospective. *Advances in Management Accounting* (1): 1-19., 1992
- [14] Blocher, E., Kung H. Chen, and Thomas W. Lin, Cost management: strategy and introduction. 1999, p. 76-87
- [15] Brown, L.D., Gardner, J.C., Vasarhelyi, M.A. An analysis of the research contributions of Accounting, *Organizations and Society*, 1976-1984, *Accounting, Organizations and Society*, 12(2), 1987, p.193-204.
- [16] Cinquini L, Tenucci A. Management Accounting for Service: A Research Agenda, Capri, Istituto di Manag., Pisa, [http://www.naplesforumonservice.it/uploads/files/Cinquini,%20Tenucci\(1\).pdf](http://www.naplesforumonservice.it/uploads/files/Cinquini,%20Tenucci(1).pdf), accesat 3 februarie 2014
- [17] Cooper R. Cost management: From Frederick Taylor to the present, *Journal of Cost Management*, September-October, p. 4 - 9, 2000, <http://maaw.info/ArticleSummaries/ArtSumCooper2000.htm>, accesat 9 februarie 2013
- [18] Cooper R., Slagmulder R. What is strategic cost management?, *Strategic Finance*, 1998, p. 14 - 16.
- [19] De Roover R. A. Labour conditions in Florence around 1400: theory, policy and reality, *Faber & Faber*, 1968, 273 p.
- [20] Edwards J. R., Hammersley G., Newell E.. Cost accounting at Keswick, England, c. 1598-1615: the German connection, *The Accounting Historians Journal*, 1990, p. 61-80.
- [21] Edwards, R.S. Some notes on the early literature and development of cost accounting in Great Britain — V and VI, 'The Accountant (September 4, 1937), pp. 313-316; (September 11, 1937), p. 343-344.
- [22] Flamholtz E. G. Relevance regained: Management accounting - Past, present and future. *Advances in Management Accounting* (1), 1992, pg 21-34., <http://maaw.info/ArticleSummaries/ArtSumFlamholtz92.htm>, accesat 16 februarie 2011
- [23] Fleischman R. K., Parker L. D. British entrepreneurs and pre-industrial revolution evidence of cost management, *Accounting Review*, 1991, p. 361-375.
- [24] Garner R. L. Long-Term Silver Mining Trends in Spanish America: A Comparative Analysis of Peru and Mexico. *The American Historical Review*, 93(4), 1988, p.898 – 935.
- [25] Gleeson-White J. Josiah Wedgwood and the Origins of Cost Accounting, <http://www.costmgmt.org/dec2012-book-feature/>, accesat 13 februarie 2011
- [26] Hansen Don R., Mowen M. M. *Management Accounting*, Sount, 2000, 985 p.
- [27] Hesford J. W. et al. Management accounting: a bibliographic study, *Handbooks of management accounting research*, no.1, 2006, p. 3-26.
- [28] Hilton R. W. *Managerial accounting*, 2nd ed, New York St. Louis San Francisco:McGraw, 1994, 982 p.
- [29] Hilton R. W., Maher M., Selto F. H. *Cost management: Strategies for business decisions*, McGraw-Hill/Irwin, 2003
- [30] Horngren C. T. Cost and management accounting: Yesterday, and today, *Journal of Management Accounting Research* (1): 21-32, 1989, <http://maaw.info/ArticleSummaries/ArtSumHorngren89.htm>, accesat 5 februarie 2011
- [31] Johnson H. T., Kaplan R. S. *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*, Boston: Harvard Business School Press, 1987, 305 p.
- [32] Kaplan Robert S. The evolution of management accounting, *Readings in accounting for management control*,
- [33] Lunkes J., Silva Da Rosa F., Vicente R., Ripoll F. M.. Analysis of the Scientific Production and Training in Management Accounting of Doctors in Brazil. *Global Journal of Management And Business Research*, 14.2, 2014, p.56-67.
- [34] McNair C. J, Vangermeersch R. Total capacity management: Optimizing at the operational, tactical, and strategic levels. CRC Press, 1998, 895 p.
- [35] Mephram M. J. Robert Hamilton's Contribution to Accounting, *The Accounting Review*, Vol. 58, No. 1, 1983, p. 43-57
- [36] Miller P., O'leary T. Accounting and the construction of the governable person. *Accounting, Organizations and Society*, nr. 12.3, 1987, p. 235-265.
- [37] Shillinglaw G. Managerial cost accounting: Present and future. *Journal of Management Accounting Research* , nr.1, 1989, p. 33-46, <http://maaw.info/ArticleSummaries/ArtSumShillinglaw89.htm>, accesat 16 februarie 2011
- [38] Tanis Veyis N., Historical development of cost and management accounting in Europe and US, [http://ilkerbulat.com/Icerik/File/Veyis%20N.%20Tanis%20\(YAY6\).pdf](http://ilkerbulat.com/Icerik/File/Veyis%20N.%20Tanis%20(YAY6).pdf), accesat 25 februarie 2011
- [39] Taylor Frederick Winslow. *Scientific management*. Routledge, 2004 346 p.
- [40] Vangermeersch R. Church Alexander Hamilton (1866-1936), *History of Accounting: An International Encyclopedia*, edited by Michael Chatfield and Richard Vangermeersch. New York: Garland Publishing, 1996, p. 124, <http://clio.lib.olemiss.edu/cdm/ref/collection/aah/id/210>, accesat 25 februarie 2011
- [41] Fayol Henri. *Administration industrielle et générale: prévoyance, organisation, commandement, coordination, contrôle*. Dunod, 1947, 413 p