

Anca Antoaneta BOCEAN VĂRZARU

Anca Antoaneta BOCEAN VĂRZARU

Contabilitate managerială și control de gestiune

**Editura Universitaria
Craiova**

**Editura Pro Universitaria
București**

2022

Referenți științifici

Prof. univ. dr. Daniela Victoria Popescu

Conf. univ. dr. Mădălina Giorgiana Mangra

Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României **BOCEAN VĂRZARU, ANCA ANTOANETA**

Contabilitate managerială și control de gestiune / Anca
Antoaneta Bocean Vărzaru. - Craiova : Universitaria ;
București : Pro Universitaria, 2022

Conține bibliografie

ISBN 978-606-14-1838-1

ISBN 978-606-26-1543-7

657

© 2022 by Editura Universitaria

Această carte este protejată prin copyright. Reproducerea integrală sau parțială, multiplicarea prin orice mijloace și sub orice formă, cum ar fi xeroxarea, scanarea, transpunerea în format electronic sau audio, punerea la dispoziția publică, inclusiv prin internet sau prin rețelele de calculatoare, stocarea permanentă sau temporară pe dispozitive sau sisteme cu posibilitatea recuperării informațiilor, cu scop comercial sau gratuit, precum și alte fapte similare săvârșite fără permisiunea scrisă a deținătorului copyrightului reprezintă o încălcare a legislației cu privire la protecția proprietății intelectuale și se pedepsesc penal și/sau civil în conformitate cu legile în vigoare.

Prefață

Contabilitatea managerială reprezintă un subdomeniu al contabilității care presupune o serie de proceduri contabile de colectare, analiză și raportare a informațiilor ce privesc operațiunile, activitățile, procesele, lucrările și serviciile prestate de organizații, informații care stau la baza deciziilor tactice și strategice adoptate în vederea atingerii obiectivelor organizaționale. Plecând de la aceste considerații, putem afirma că domeniul contabilității manageriale are ca obiective principale managementul costurilor, stabilirea rezultatelor organizaționale și a rentabilității, activitatea de elaborare și implementare a bugetelor, controlul costurilor și al executării bugetelor, furnizând datele necesare fundamentării deciziilor operaționale tactice și strategice ale managementului organizației.

Managementul costurilor este un sistem integrat, ce include alături de funcțiile contabilității tradiționale (observarea, măsurarea, colectarea, înregistrarea, sistematizarea informației) și funcții economice (analiza, planificarea, controlul și monitorizarea cheltuielilor, costurilor și veniturilor). Organizația care vrea să fie competitivă pe piață nu se poate baza astăzi doar pe contabilitatea costurilor fără a utiliza o abordare managerială și fără a crea un sistem de management și de control al costurilor și veniturilor. Creșterea rolului informației manageriale conduce la necesitatea urgentării creării și dezvoltării managementului costurilor, dublat de un control de gestiune eficient, piloni de bază ai contabilității manageriale.

Un sistem strategic de management al costurilor presupune un set de metode dezvoltate pentru planificarea și controlul activităților organizației care generează costuri și cheltuieli aferente obiectivelor de scurtă și lungă durată. Astfel, orice organizație se confruntă cu două provocări: atingerea unei profitabilități de scurtă durată sau gestionarea unei poziții competitive de lungă durată. Un sistem eficient de contabilitate managerială trebuie să faciliteze realizarea ambelor sarcini, care asigură supraviețuirea și succesul unor organizații.

PARTEA I.
ELEMENTE ALE CONTABILITĂȚII
MANAGERIALE

CAPITOLUL 1. EVOLUȚII ALE CONTABILITĂȚII MANAGERIALE

Evoluția contabilității manageriale nu este întâmplătoare, ci este determinată de schimbările generate de mediul economic. Se observă constant că descoperirile majore în domeniu au provenit din două surse diferite: practicile companiilor și încorporarea conceptelor, modelelor și teoriilor altor discipline atât în economiile centrale, cât și în țările în curs de dezvoltare.

1.1. Perspective asupra originii contabilității manageriale

Originile contabilității manageriale moderne pot fi urmărite până la apariția întreprinderilor gestionate, ierarhice, la începutul secolului al XIX-lea. În această perioadă s-a realizat nevoia de a dobândi mai multă eficiență în producție. Proprietarii de fabrici au început să angajeze muncitori pe termen lung într-un loc de muncă centralizat și, prin urmare, a avut loc dezvoltarea organizațiilor ierarhice. Fabricile erau adesea amplasate la o distanță considerabilă de sediul proprietarilor și era necesar un sistem de informare pentru a crește și a evalua eficiența managerilor și a muncitorilor din fabrică. Înainte de această perioadă (perioada revoluției industriale), muncitorii erau angajați pe termen scurt și plățiți pentru munca depusă, în timp ce fabricile erau conduse de proprietar. Rolul contabilității a fost, așadar, limitat la evidența cheltuielilor.

Apariția și creșterea rapidă a căilor ferate la mijlocul secolului al XIX-lea a fost o altă forță motrice majoră în

dezvoltarea sistemelor de contabilitate de gestiune. Noi indicatori, cum ar fi costul pe tonă pe milă, costul pe pasager pe milă și raportul dintre cheltuielile de exploatare și venituri, au fost create și raportate pe o bază segmentată și regională. Aceste măsuri au fost ulterior adoptate și extinse în alte sectoare de afaceri (Wawern, 2010).

Johnson și Kaplan (1987) concluzionează că sistemele de contabilitate managerială au evoluat pentru a motiva și evalua eficiența proceselor interne și nu pentru a măsura profiturile globale ale organizației. Prin urmare, a trebuit operat un sistem financiar contabil separat pentru înregistrarea tranzacțiilor și prelucrarea datelor pentru întocmirea situațiilor financiare anuale pentru proprietarii și creditorii firmei. Contabilitatea managerială și contabilitatea financiară ar trebui, prin urmare, să funcționeze independent una de cealaltă.

Potrivit Drury (2000), progresele ulterioare în contabilitatea manageriale au fost asociate cu mișcarea managementului științific. Susținătorii acestei mișcări, conduși de Fredrick Taylor, s-au concentrat pe îmbunătățirea eficienței procesului de producție prin simplificarea și standardizarea operațiunilor care, la rândul lor, vor îmbunătăți profitabilitatea. În 1911, Charter Harrison a publicat primul set de ecuații pentru analiza variațiilor costurilor. Până în 1920, sistemele sofisticate de înregistrare și analiză a variațiilor de la standarde au fost implementate (Johnson și Kaplan, 1987).

Progresele înregistrate în contabilitatea managerială pot fi, de asemenea, atribuite creșterii organizațiilor diversificate și cu activități multiple la începutul secolului al XX-lea. Rolul managementului de vârf a devenit acela de a coordona diferitele

activități, de a direcționa strategia și de a decide asupra celei mai profitabile alocări de capital într-o varietate de activități diferite. Au fost concepute noi tehnici de contabilitate managerială pentru a sprijini aceste activități. Au fost dezvoltate sisteme de planificare și control bugetar pentru a se asigura că diversele activități ale diferitelor departamente sunt în armonie cu obiectivele corporative generale. În plus, au fost concepuți indicatori ai randamentului investiției pentru a măsura succesul fiecărui departament și al întregii organizații. Ulterior, au fost concepute sisteme de prețuri de transfer care au încercat să ofere o bază echitabilă pentru contabilizarea profiturilor între departamente.

Cele mai multe dintre practicile contabilității de gestiune, care apoi a devenit contabilitate managerială, utilizate în prezent au fost dezvoltate până în 1925 iar, în următorii ani, a existat o încetinire a inovațiilor contabilității de gestiune (Johnson și Kaplan, 1987). În această perioadă, convențiile financiare externe au încurajat o mentalitate financiar-contabilă, ceea ce a dus la urmărirea și subordonarea practicilor contabilității de gestiune către contabilitatea financiară. S-a argumentat că cele două sisteme au un cost de funcționare prea mare, prin urmare, făcând dificil pentru manageri să ruleze cele două sisteme separat.

Evoluțiile ulterioare în contabilitatea de gestiune, devenită apoi contabilitate managerială, pot fi urmărite în lucrarea lui Boer (2000). El afirmă că contabilitatea de gestiune a început sub eticheta „contabilitatea costurilor” în trecutul îndepărtat și s-a desprins de contabilitatea costurilor în anii 1950. Boer (2000) a identificat doar patru cărți de contabilitate de gestiune care au

fost publicate înainte de 1960, una a fost publicată în 1953, iar restul au fost publicate după 1956. În această perioadă, costul standard a fost privit ca un concept cheie, instrument de contabilizare și de control al costurilor și puțini oameni au pus la îndoială capacitatea costurilor standard de a oferi un control managerial eficient. Costurile standard au fost promovate atât de organizațiile academice, cât și de cele profesionale înainte de anii 1970. Variația costurilor, profitul net și rentabilitatea investiției au fost principalele măsuri financiare ale performanței manageriale. Federația Internațională a Contabililor (IFAC, 1998) a identificat patru etape în care contabilitatea managerială a evoluat:

- ◆ Etapa 1 - Înainte de 1950, accentul era pe determinarea costurilor și controlul financiar, prin utilizarea tehnologiilor de bugetare și contabilitate a costurilor.

- ◆ Etapa 2 - Până în 1965, accentul s-a mutat pe furnizarea de informații pentru planificarea și controlul managementului, prin utilizarea unor tehnologii precum analiza deciziei și contabilitatea responsabilității.

- ◆ Etapa 3 - Până în 1985, atenția s-a concentrat pe reducerea risipei de resurse utilizate în procesele de afaceri, prin utilizarea tehnologiilor de analiză a proceselor și de management al costurilor.

- ◆ Etapa 4 - Până în 1995, atenția s-a îndreptat către generarea sau crearea de valoare prin utilizarea eficientă a resurselor, prin utilizarea tehnologiilor, care examinează factorii determinanți ai valorii clienților, valorii pentru acționari și inovației organizaționale. Această etapă reprezintă trecerea de la

contabilitatea de gestiune tradițională la contabilitatea managerială modernă.

Trebuie totuși remarcat faptul că, deși cele patru etape sunt recunoscute, procesul de schimbare de la una la alta a fost evolutiv. În consecință, fiecare etapă este o combinație a vechiului și a noului, vechiul remodelat pentru a se potrivi cu noul în abordarea unui nou set de condiții ce se manifestă în mediul managerial (IFAC, 1998).

În prima etapă, contabilitatea de gestiune este văzută ca o activitate tehnică necesară pentru realizarea obiectivelor organizaționale, în timp ce în a doua etapă este văzută ca o activitate de management care îndeplinește un rol de personal de sprijinire a managementului de linie prin furnizarea de informații pentru planificare și control. În a treia și a patra etapă, contabilitatea de gestiune este văzută ca parte integrantă a procesului de management. Cu o tehnologie îmbunătățită, informațiile sunt disponibile în timp real pentru toate nivelurile de management. Prin urmare, accentul se mută de la furnizarea de informații, la utilizarea resurselor disponibile pentru a crea valoare pentru toate părțile interesate. Figura 1.1 prezintă patru etape ale evoluției contabilității de gestiune și modul în care fiecare etapă le încapsulează pe cele precedente.

Indiferent de modul în care a apărut contabilitatea de gestiune, cadrul economic a jucat un rol central în modelarea acesteia. Alte discipline, cum ar fi știința managementului, teoria organizațiilor și în ultimul timp științele comportamentale au fost prezente fără îndoială, dar microeconomia și în special principiile marginaliste ale economiei neoclaseice, au avut influența dominantă în ultimul secol.

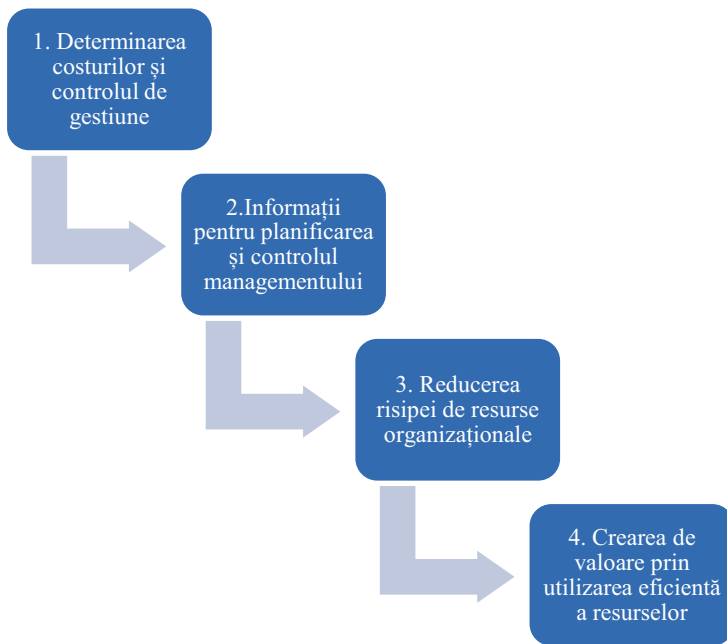


Figura 1.1. Evoluția contabilității de gestiune

Sursa: IFAC, 1998: 6

1.2. Caracterul strategic al contabilității manageriale

Contabilitatea strategică este ultimul curent de gândire care a avut un impact important asupra contabilității de gestiune. Pot fi găsite două școli de gândire, una încearcă să înțeleagă cauzele și efectele, iar cealaltă și-a exprimat interesul în dezvoltarea de noi metode și instrumente de control al costurilor și de decizie (Johnson și Kaplan, 1987). A doua linie are prezența dominantă în contabilitatea de gestiune de astăzi. Plasând pe primul plan abordarea managementului activității ca ingredient vital pentru

companiile care urmăresc managementul calității totale și operațiuni just-in-time și extinderea abordării costurilor de tranzacție în sisteme cuprinzătoare de management al costurilor bazate pe activitate, balanțe sau tablouri de bord și hărți strategice.

Contabilitatea de management poate fi utilizată în mod interactiv de conducerea de vârf pentru a concentra atenția membrilor organizației asupra amenințărilor și oportunităților prezentate de un mediu în schimbare și incert. Se așteaptă ca o combinație între strategie și control să stimuleze un astfel de angajament față de strategia actuală. Totuși, dacă sistemul de control este prea strâns legat de strategia actuală, ar putea duce la un angajament excesiv, împiedicând astfel managerul să schimbe strategia atunci când ar trebui.

Majoritatea autorilor sunt de acord că înțelegerea și analizarea structurii costurilor unei firme este cheia dezvoltării strategiilor de succes. Analiza costurilor este văzută în mod tradițional ca un proces de evaluare a impactului financiar al alternativelor de decizie managerială. Cu toate acestea, analiza costurilor strategice este analiza costurilor într-un context mai larg, în care elementele strategice devin mai conștiente, explicite și mai formale.

Porter (1985) a dezvoltat un instrument bun pentru a efectua o analiză strategică a costurilor care implică următorii pași:

- 1) definirea lanțului valoric al firmei și atribuirea costurilor și activelor activităților valorice,
- 2) investigarea factorilor de influențare a costului care reglementează fiecare activitate de valoare,

3) examinarea posibilităților de a construi un avantaj competitiv durabil, fie prin controlul factorilor de cost, fie prin reconfigurarea lanțului valoric.

O altă metodologie interesantă a fost propusă de Kaplan și Cooper (1997). Aceștia au identificat trei domenii de acțiune ale managementului strategic bazat pe activități și anume:

- mixul de produse și prețurile,
- relațiile cu clienții și furnizorii,
- dezvoltarea produselor.

Primele contribuții în acest domeniu au fost legătura dintre strategie și performanță prin planuri de stimulare și design de control. Funcția contabilității de gestiune a fost îmbogățită pentru a controla planurile de strategie în etapele de formulare și implementare, contabilitatea de gestiune devenind contabilitate managerială.

Ultimele contribuții majore și populare au venit de la o școală din SUA. Kaplan și Norton (1996) au introdus tabloul de bord echilibrat (balanced scorecard). Tabloul de bord echilibrat poate fi utilizat pentru a sprijini și a permite inovarea, operațiunile și procesele de servicii post-vânzare. Balanced scorecard comunică obiectivele multiple, legate, pe care companiile trebuie să le atingă pentru a concura pe baza capacităților lor intangibile și a inovației.

1.3. Critici privind dezvoltarea contabilității manageriale

O revizuire a literaturii de contabilitate managerială (Johnson și Kaplan, 1987; Drury, 2000; Bromwich și Bhimani,

1994) sugerează că principalele critici la adresa practicilor actuale de contabilitate managerială pot fi grupate astfel:

- Sistemele tradiționale de calculare a costurilor produselor oferă informații greșite pentru luarea deciziilor.
- Practicile tradiționale/convenționale de contabilitate de gestiune sunt supuse cerințelor contabilității financiare.
- Contabilitatea de gestiune se concentrează aproape în întregime pe activitățile interne și se acordă relativ puțină atenție mediului extern în care își desfășoară activitatea afacerea.
- Instrumentele și sistemele de contabilitate de gestiune au fost dezvoltate mai ales în economiile dezvoltate, dar nu sunt utilizate pe deplin în țările în curs de dezvoltare, în special de companii endogene mijlocii și mici.

Mediul în care se practică contabilitatea de gestiune s-a schimbat foarte mult pe parcursul ultimelor decenii. Globalizarea și liberalizarea piețelor care conduc la o concurență intensă au creat nevoia firmelor de a solicita informații de calitate și la timp. Au apărut diferite structuri organizaționale și noi practici de management. Managerii par acum să-și folosească sistemele contabile și rapoartele financiare de rutină mai flexibil și împreună cu o serie de alți indicatori de performanță atât financiari, cât și nefinanciari. Având în vedere aceste schimbări de mediu, practicile de management trebuie să fie capabile să ofere feedback precis și de încredere cu privire la succesul sau eșecul relativ al misiunilor companiilor lor. Acestea includ (Wawern, 2010):

- date precise ale costurilor primare, deoarece fiecare alianță strategică sau negociere cu un grup de achiziții poate avea ca rezultat prețuri diferite și profituri diferite;
- alocarea prudentă a cheltuielilor generale, deoarece chiar și alocarea bazată pe activitate poate deveni distorsionată, deoarece factorii critici de succes și factorii de cost se pot schimba rapid;
- analiza de sensibilitate asupra impactului schimbărilor în mixurile de vânzări, astfel încât să poată fi evaluate constrângerile de capacitate și fezabilitatea contractului.

Contabilitatea managerială poate furniza informații vitale în implementarea strategiei corporative pentru a-și ajuta organizația într-un mediu competitiv și în schimbare în două moduri: prin corelarea caracteristicilor calitative sau percepute ale produsului cu costurile lor subsecvente (de exemplu, calitatea); prin cuantificarea avantajului de cost al companiilor lor în raport cu concurenții existenți sau potențiali.

Aceste cunoștințe pot avea ca rezultat profituri durabile ridicate pentru companie. Puxty (1993) mai subliniază că contabilii de management ar trebui să fie implicați în schimbările prin care trec companiile lor în următoarele moduri:

- să ofere feedback în timp util cu privire la performanța și controalele financiare asupra proiectelor distincte, care implică linii de proiect sau achiziții de companii (inclusiv munca de integrare a sistemelor contabile ale predecesorilor pentru a menține conformitatea raportării);

- să exercite controlul asupra activităților de zi cu zi prin furnizarea de repere pentru măsurarea progresului către obiectivele strategice;
- să sublinieze baza flexibilă a datelor pentru a putea oferi rezultate prognozate sau simulate în cadrul diferitelor strategii competitive;
- să ofere supraveghere și consiliere cu privire la fiabilitatea datelor furnizate de alte companii în alianțe strategice ca bază pentru acordul contractual.

Deși contribuțiile la evoluția și înțelegerea contabilității manageriale au fost impresionante, contabilitatea managerială continuă să se bazeze prea mult pe contabilitatea financiară, proiectând imaginea de „sora mai mică” a unui domeniu mai matur. Sintetizând, contabilitatea managerială a evoluat în ultimele două secole adaptându-se la mediu, cu toate acestea, mai este mult de parcurs până să poată deveni independentă de contabilitatea financiară și să se concentreze mai mult pe rezolvarea nevoilor companiilor în cadrul unor teorii contabile și manageriale robuste.

CAPITOLUL 2. MANAGEMENTUL STRATEGIC AL COSTURILOR

2.1. Delimitări conceptuale privind managementul strategic al costurilor

Costul de producție reprezintă un indicator economic calitativ, ce ocupă o poziție centrală în sistemul indicatorilor la nivel de companie și este folosit pentru măsurarea și evaluarea creșterii economice. Informația despre costuri reprezintă sinteza activității economice desfășurate, reflectate prin indicator de efort. Principalele tipuri de decizii care se fundamentează pe informațiile privind costurile se referă la eliminarea, stoparea unui segment de activitate (produs, tip de client, regiune geografică, canal de distribuție); la prețuri, mix de produse, la hotărârea de a produce sau a cumpăra, înlocuirea echipamentului, deschiderea sau închiderea unui centru de activitate etc. Indiferent de alternativele de decizie managerială, determinarea costurilor este inevitabilă (Argyris, 1990).

Managementul costurilor este un sistem integrat, ce include alături de funcțiile contabilității tradiționale (observarea, măsurarea, colectarea, înregistrarea, sistematizarea informației) și funcții economice (analiza, planificarea, controlul și monitorizarea cheltuielilor și a costurilor). Prin urmare, se poate concluziona că un subiect economic care vrea să fie competitiv pe piața nu se poate baza astăzi doar pe contabilitatea costurilor fără a utiliza o abordare managerială și crea un sistem de management al costurilor (Bierman și alții, 1990).

Independența și autonomia economică a întreprinderilor cauzează complicarea orientării lor în sistemele de legături

economice și, drept urmare, creșterea rolului informației manageriale, ce duce la necesitatea urgentării creării și dezvoltării managementului costurilor - ca bază a contabilității manageriale. Aceste schimbări nu sunt schimbări simple de terminologie. E vorba de o abordare metodologică și organizațională, de o restructurare a sistemului informațional al întreprinderii (Argyris, 1990).

Raportarea financiară este pusă în funcție de necesitățile externe ale companiei: investitori, creditorii, autoritățile fiscale. Procesarea activității de raportare financiară externă este dirijată de o mulțime de reguli și proceduri, elaborate de autoritățile fiscale și guvernamentale și de asociații contabile. Altele două sarcini apar din necesitățile interne ale managerilor pentru luarea la timp a deciziilor optime (Bierman și alții, 1990).

Sistemul de management al costurilor presupune un set de metode dezvoltate pentru planificarea și controlul activităților companiei care generează costuri și cheltuieli în relație cu obiectivele de scurtă și lungă durată. Astfel, businessul este motivat prin două provocări: atingerea unei profitabilități de scurtă durată sau gestionarea unei poziții competitive de lungă durată. Un sistem eficient de management trebuie să servească pentru ambele sarcini (Dale și alții, 1997).

Analiza caracteristicilor sistemelor de management al costurilor necesare pentru gestionarea obiectivelor de scurtă durată arată focusarea pe relația optimă a rezultatelor întreprinderii și a resurselor utilizate pentru atingerea acestor rezultate. Informația despre costurile specifice ale întreprinderii trebuie prezentată în timp util pentru managerii și persoanele ce le influențează. Această informație este orientată mai mult la

activitatea operațională. Obiectivele de lungă durată ale companiei depind de acumularea informației de la furnizorii „corecți”, care vând mix-urile „corecte” de produse, la cumpărători „corecți”, folosind cele mai apropiate canale de distribuție. Aceste decizii necesită informație periodică care poartă un caracter rezonabil de precizie. Deci, informația generată de sistemul de costuri trebuie să satisfacă ambele direcții manageriale atât pentru decizii operative cât și pentru cele strategice (Cristea, 1997).

Elementul de bază al managementului strategic al costurilor constă în pregătirea informației pentru formularea și implementarea strategiei de management. Încurajarea comportamentului ce ar corespunde strategiei companiei necesită acordarea atenției la dezvoltarea unui cadru integrat de măsurare a performanței care este utilizat în scop de a elabora, comunica și gestiona strategia (Eșanu, 2002).

Din cauza lipsei unui concept unanim acceptat în ceea ce privește strategia al costurilor, este necesar să fie clarificate unele afirmații managementului strategic al costurilor (Bierman și alții, 1990).

1. Extinderea zonei interne a managementului tradițional al costului în strategia managerială pentru includerea informației externe despre concurenți. După părerea savanților americani managementul costurilor trebuie să se extindă în afară și să ajute firma la evaluarea poziției competitive în relație cu restul industriei, prin colectarea datelor referitor la costuri și prețuri, volume de vânzări și cote de piață, fluxul de numerar și disponibilitatea resurselor pentru concurenții principali. Pentru a proteja poziția strategică a companiei și pentru a determina

strategiile de viitor, managerii au nevoie de informație care indică cine, cu cât și de ce ei câștigă mai mult sau sunt depășii de alții. Această informație anticipă necesitatea de a schimba strategia de competitivitate a întreprinderii (Dale și alții, 1997).

2. Relația între poziționarea strategică selectată de companie și accentul anticipat asupra managementului costurilor. Prin monitorizarea mișcărilor cotei de piață pentru majoritatea produselor, o companie poate vedea dacă ea câștigă sau pierde poziția de piață, iar examinarea cotelor relative de piață vor indica puterea diferitor concurenți. Managementul costurilor trebuie să facă apel la informație pentru a determina poziționarea strategică pe piață. În dependență de poziția strategică aleasă, firmele pun mai mult accentul pe tehnici particulare de management al costului (Garrison, 2000).

3. Obținerea unui avantaj competitiv prin analiza modalității de a micșora costurile și/sau de a crește diferențierea produselor unei firme, prin exploatarea legăturilor lanțului valoric și optimizarea inductorilor de costuri. Analiza strategică a costului e necesară pentru a înțelege nivelul competitivității în sector. Realizarea acestei sarcini necesită identificarea lanțului valoric și operațiunea inductorilor de cost ai concurenților (Dale și alții, 1997). Scopul analizei lanțului valoric este de a găsi legături între activități ce creează valori și care rezultă în costuri mai mici și/sau diferențiere mărită. Aceste legături pot fi în cadrul firmei sau între firmă și furnizorii săi, și clienți. Modelele de comportament al costului fiecărei activități depind de un număr de factori cazuali, numiți generatori sau inductori de cost. Acești inductori ai costurilor acționează în mod interactiv și succesul