

MODERNIZAREA CONTABILITĂȚII DE GESTIUNE PRIN METODA A.B.C.

LECT. UNIV. DRD. GROS (SCORȚE) CARMEN

LECT. UNIV. DR. FARCAȘ MARIANA

LECT. UNIV. DR. BOGDAN VICTORIA

PREP. UNIV. BALACIU DIANA

Universitatea din Oradea, Facultatea de Științe Economice

Abstract:

Information about costs delivered using ABM method can be used in different ways and it is described by Activity Based Management.

Schimbările care au survenit în mediul industrial și economic, modernizarea tehnologiilor de fabricare, nevoia de a obține informații pertinente în procesul decizional, au făcut absolut necesară regândirea sistemului de calculație a costurilor.

Metodele tradiționale de calcul de cost se bazează pe decuparea întreprinderii în centre de responsabilitate. Însă la nivelul organizației se face simțită interdependența astfel că este imposibilă identificarea unui centru a căror costuri și performanțe nu sunt condiționate de alte centre de responsabilitate. (De exemplu costul unui produs depinde de centru de proiectare, de calitatea materiilor prime și a materialelor consumabile, de starea tehnică a echipamentelor tehnologice, de perfecționarea personalului, etc.).

De asemenea metodele tradiționale de calcul de cost utilizează metode de repartizare a cheltuielilor indirecte bazate pe atribuirea uniformă a consumului de resurse de către obiectul în cost, în timp ce în mod real acest consum se realizează în mod diferit, neuniform. Aceste metode conduc la apariția unor fenomene de subevaluare, supraevaluare sau subvenționare a costurilor.

Metodele tradiționale mai prezintă o limită și anume faptul că unul dintre factorii care au determinat criza sistemelor de costuri din anii 1980 a fost dezvoltarea activităților suport. Adică activitatea de producție este puternic influențată de activitățile din aval și amonte, activități importante din punct de vedere al consumului de resurse și al creării de valoare. Iar valoarea pentru client nu creează doar produsul ci și un complex de servicii asociate producerii.

Pentru a evita aceste limite ale metodelor tradiționale întreprinderile caută să rafineze sistemul de cost. Prin această rafinare trebuie să se asigure o apreciere mai bună a consumului neuniform de resurse.

Metoda A.B.C. reprezintă una din modalitățile de rafinare a sistemului de cost și printre noțiunile cele mai importante promovate de această metodă sunt „activitate” și „inductor de activitate”. Noțiunea de activitate a fost utilizată pentru prima dată la General Electric în analiza și descrierea costurilor, deși bazele metodei A.B.C. au fost puse la Harvard Business School de către profesorul Robin Cooper, dar au existat și câteva companii receptive la noua metodă și anume (John Deere) Hawlett Packard și Union Pacific.

În viziunea noii metode întreprinderea nu mai este considerată un ansamblu de entități mai mult sau mai puțin specializate, ci un federator de activități. Prin reuniunea lor se creează produsul pe care întreprinderea îl vinde. Modelul devine: produsele consumă activități, iar activitățile consumă resurse.

Pentru a produce un cost mai pertinent A.B.C. își propune să repartizeze cheltuielile indirecte în funcție de baza de repartizare care prezintă relația de cauză-efect între activitate și produsul care consumă activitatea. De fapt, conform metodei A.B.C. baza de repartizare se numește inductor de cost (o bază de repartizare care prezintă relația cauză-efect bazată pe principiu că orice modificare la nivelul inductorului va cauza o modificare la nivelul costului).

Pentru aplicarea metodei A.B.C. trebuie parcursi următorii pași:

1. identificarea activităților și a costurilor aferente;

2. stabilirea inductorilor de cost (stimulatorilor de cost) pentru fiecare activitate;
3. constituirea centrelor de regrupare;
4. calculul costului pieselor, subansamblelor, componente ale produselor;
5. calculul costului de producție pentru produsele obținute, lucrările executate și serviciile prestate.
6. calculul costului complet.

Identificarea activităților are la bază modelul Harvat/Nayer, și cuprinde 4 faze:

- formularea de ipoteze privind principalele procese, fază care se bazează pe structura produselor, structura întreprinderii, obiectivele întreprinderii;
- analiza activităților pentru determinarea proceselor parțiale;
- alocarea capacităților și a costurilor prin planificarea în mod analitic a cheltuielilor necesare proceselor parțiale și prin planificarea cheltuielilor locului de costuri pe baza datelor din exercițiul precedent sau pe baza bugetului;
- concentrarea proceselor parțiale și a proceselor principale.

Activitatea reprezintă un eveniment sau tranzacție purtătoare de costuri și care se comportă ca un factor tipic în formarea costurilor dintr-o întreprindere. Activitatea se mai poate defini ca o misiune specifică sau un ansamblu de sarcini de aceeași natură efectuate pentru a aduce un plus de valoare la fabricarea produsului.

Identificarea activităților este o etapă de bază care duce la eliminarea acelor activități care nu adaugă valoare. De fapt în afară de materiale prime directe și de muncă care pot fi urmărite cu ușurință toate celelalte activități pot fi considerate activități suport. Activitățile suport sunt toate activitățile imateriale care acompaniază produsul. Ele se confruntă adesea cu centrele auxiliare, însă denumirea de inspirație anglo-saxonă subliniază mai bine contribuția lor pozitivă.

Numărul de activități dintr-o întreprindere depinde de complexitatea operațiilor. Cu cât operațiile sunt mai complexe cu atât crește numărul de activități purtătoare de costuri. Măsura în care activitățile pot fi combinate depinde de gradul de diversitate al produselor. Astfel, dacă gradul de diversitate al produselor este scăzut atunci activitățile pot fi combinate mai ușor fără a afecta acuratețea calculației.

După identificarea activităților trebuie determinat costul acestora. În acest scop se utilizează atât informațiile colectate de la angajați, cât și datele din contabilitatea financiară sau din alte surse interne.

Pentru a calcula costul pe obiecte de cost este necesară identificarea cauzei costului – numită inductor de cost sau factor de cost.

Inductorii de cost denumiți și stimulatori de costuri reprezintă mărimile de referință pentru repartizarea costurilor indirecte. Inductorii de cost, reprezintă cauza variației consumurilor de resurse și servește ca instrument de măsură a volumului prestațiilor furnizate.

Inductorii de cost trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

- să fie ușor de identificat, utilizat și măsurat;
- să fie cauza variației consumurilor de resurse;
- să anticipeze sau să explice utilizarea resurselor consumate în cadrul unei activități;
- să se bazeze pe capacitatea unei resurse de a susține o activitate;
- să nu influențeze comportamentul personalului (personalul nu trebuie să creadă că realizările obținute sunt interpretate în raport de inductori de cost).

Inductorii de activitate pot fi aleși din următoarele categorii:

- a) Inductori de tranzacție care arată cât de des este prestată activitatea respectivă. Acest tip de inductor poate fi utilizat atunci când toate ieșirile au aceeași cerere în activitatea respectivă (De ex. onorarea comenzii unui client poate să solicite același efort indiferent de produsul la care se referă). Acești inductori sunt cei mai ieftini, dar pot fi considerați și cei mai puțin exacti, pentru că presupun consumul aceleiași cantități de resurse de fiecare dată când se păstrează activitatea respectivă. În situația în care aceste resurse consumate variază considerabil de la un produs la altul, se apelează la un alt inductor.
- b) Inductori de durată – reprezintă timpul necesar pentru a presta o activitate. Acest tip de inductor se utilizează atunci când există variații în nivelul resurselor consumate de

activitatea respectivă pentru anumite ieșiri. (Ex. de inductori: numărul de ore de inspecție, timpul de pregătire a producției).

- c) Inductori de intensitate caută resursele utilizate de fiecare dată când s-a prestat activitatea. Acest tip de inductor de cost este cel mai scump de implementat, însă se poate spune că asigură informația cea mai corectă. Se recomandă utilizarea sa doar atunci când atât resursele, cât și activitatea prestată sunt scumpe și variază de fiecare dată când activitatea este realizată.

Următoarea etapă în aplicarea metodei ABC este constituirea centrelor de regrupare, adică toate activitățile pentru care s-au identificat aceiași inductori de cost se grupează într-un centru de regrupare. Astfel se urmărește ușurarea procesului de calcul al costului renunțând la un tratament individual al fiecărei activități.

După constituirea centrelor de regrupare se poate calcula costul unitar al inductorului având în vedere costul centrului de regrupare format din totalul costului activităților componente și volumul total al inductorului conform formulei:

$$C_{ui} = \frac{C.C.R.}{Q_{Ti}},$$

unde: C_{ui} - cost unitar inductor;
 $C.C.R.$ - cost centru regrupare;
 Q_{Ti} - volum total inductori.

După constituirea centrelor de regrupare următoarea etapă este calculul costului pieselor și subansamblelor. În această etapă se calculează costul de producție al diferitelor componente ale produselor, cost care va cuprinde cheltuielile directe și o parte din cheltuielile centrelor de regrupare.

De obicei costul de producție se calculează pe trei componente astfel:

- cost funcție de volumul de producție care cuprinde consumul de materii prime, manoperă directă, ore de funcționare utilaje;
- cost lat cauzat de organizarea producției (consum de resurse dependent de organizarea producției): cost comenzi de fabricație, cost central de calitate;
- cost piesă sau subansamblu datorat existenței ca atare și care se referă la dosarul tehnic, proiectare, reproiectare.

Etapă a cincea presupune calculul costului de producție al produselor fabricate care cuprinde următoarele elemente:

- costul pieselor și subansamblelor;
- costul altor materii prime;
- manopera directă;
- costul funcționării utilajelor;
- costul activităților consumate de produsele fabricate.

Costul activității consumate se determină după relația:

$$C_{AC} = C_{ui} \cdot Q_i$$

unde: C_{AC} - cost activitate consumată;
 C_{ui} - cost unitar inductor;

Q_i - volum inductori utilizați la fabricarea unui produs.

Ultima etapă în aplicarea metodei A.B.C. și anume calculul costului complet al produselor vândute presupune suplimentarea costului de producție cu o parte din costul de administrație și desfacere, parte stabilită prin intermediul inductorilor de cost specifici acestor activități.

Se poate pune acum problema identificării avantajelor și limitelor aplicării metodei ABC. Utilizând moduri de repartizare mai puțin arbitrare, costul calculat prin metoda ABC va fi mai pertinent, dar nu va fi exact, pentru că scopul modelului este determinarea originilor costului, aducerea la zi a factorilor declanșatori ai consumului de resurse.

Informația despre cost furnizată prin metoda ABC poate fi utilizată în diverse scopuri în organizație, acest demers fiind cunoscut sub denumirea de Activity Based Management (ABM). Cele

mai importante scopuri sunt: identificarea profitabilității fiecărui client prin calculul distinct a două costuri, cost produs și cost client; responsabilizarea personalului prin faptul că această metodă ajută angajații să înțeleagă costurile și să identifice activitățile fără valoare care vor aduce în final îmbunătățiri ale sistemului; reducerea riscului economic prin adaptabilitatea la piață cu prețuri competitive.

Dar ca și orice altă metodă și metoda ABC are și limite. Printre principalele critici aduse metodei am putea menționa greutatea identificării activităților care produc valoare și a inductorilor de cost. Apoi metoda rămâne dificil de aplicat când unele întreprinderi au probleme cu identificarea costurilor ascunse, când altele afirmă interesul pentru indicatorii fizici, iar majoritatea utilizează doar indicatorii financiari.

Principala rețineră de la aplicarea calculației costurilor prin metoda ABC pare a fi dată de prezentarea metodei ca un panaceu, căci majoritatea oamenilor de afaceri au învățat că în gestiune nu există rețete. 'It's time to stop overselling ABC' spunea H.T, Jonson în 1992, iar Brismon remarcă faptul că vedetismul expune metoda la demodare.

Se poate concluziona faptul că gestiunea modernă va fi dominată de tandemul ABC-ABM.

Bibliografie:

1. Nadia Albu și Cătălin Albu – Instrumente de management al performanței, vol. I, Ed. Economică București, 2003;
2. Paul Diaconu, Chivota Cavaiani și c.a. – Contabilitate și control de gestiune, Ed. InfoMega, București, 2004;
3. Paul Diaconu și c.a. – Contabilitate managerială aprofundată, Ed. Economică, București, 2003;
4. Klaus Ebberen, Ladislau Posster și Mihai Ristea – Calculația și managementul costurilor, Ed. Teora, București, 2000;
5. Mihaela Minu – Contabilitatea ca instrument de putere, Ed. Economică, București, 2002;
6. Neculai Tabără – Contabilitate și control de gestiune, Ed. TipoMoldova, Iași, 2004.