

EVALUAREA OPERAȚIUNILOR UNUI CENTRU DE COST PRIN METODA ABC

Drd.Mădălina Aurelia GRIGORE
Drd.Elena Daniela NICOLAE
Drd.George Ciprian GIJU
Universitatea "Valahia" din Târgoviște

Lector dr.Daniela MITRAN
Universitatea "Athenaeum"
din București

Abstract

Schimbările continue care apar în mediul industrial și economic, modernizarea tehnologiilor de fabricare, nevoia de a obține informații pertinente care să faciliteze luarea deciziilor manageriale, au făcut absolut necesară regândirea sistemului de calculatie a costurilor. Atât metodele tradiționale, cât și cele moderne utilizate în contabilitatea de gestiune pentru calculul costurilor 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 sa nu fie condiționate de alte centre de responsabilitate. Metoda A.B.C. reprezintă una din modalitățile de a produce un cost mai pertinent propunându-și să repartizeze cheltuielile indirecte în funcție de baza de repartizare care prezintă relația de cauză-efect între activitate și produsul care consumă activitatea. Acest articol urmărește să arate ce reprezintă centrele de cost, care este rolul acestora în cadrul centrelor de responsabilitate, care sunt efectele pozitive și limitele centrelor de cost, ce reprezintă și în ce constă metoda ABC - metoda moderna de evaluare a operațiunilor unui centru de cost, precum și care sunt avantajele și limitele acestei metode.

Cuvinte cheie: centre de responsabilitate, centre de cost, metoda ABC, activitate, inductor de cost.

Clasificare Jel: M41 Accounting

Introducere

O organizație care consumă mai multe resurse decât este necesar nu este eficientă. Datorită faptului că unele organizații nu sunt orientate spre profit, uneori este mai utilă perceperea lor drept centre de cost și nu drept centre de profit. Eficacitatea într-un centru de profit este măsurată prin compararea veniturilor obținute cu cheltuielile. Eficacitatea într-un centru de cost este măsurată prin compararea performanțelor realizate cu bugetul stabilit. O modalitate de a măsura eficacitatea costurilor o reprezintă **eficiența** – mărimea efectului/rezultatului obținut raportat la o unitate de resurse folosite. O organizație poate să fie eficientă (de exemplu, să înregistreze o productivitate înaltă a muncii), dar să fie ineficientă.

Dacă în activitatea pe care o desfășoară angajații urmează o listă greșită de priorități, ei pot fi foarte eficienți muncind foarte mult, dar fără să atingă obiectivele cu adevărat importante.

Capacitatea unei organizații de a gestiona costurile depinde de eficiența și eficacitatea organizațională a acesteia. De cele mai multe ori nu stabilirea căilor și mijloacelor de reducere a costurilor reprezintă soluția ci mai degrabă optimizarea acestora începând cu etapa de proiectare și dezvoltare a produselor și terminând cu etapa de desfășurare a acestora. Tocmai din aceste considerente suntem de părere că managementul costurilor trebuie să ocupe un loc primordial în cadrul fiecărei organizații, trebuie să fie o componentă de nelipsit al contabilității manageriale deoarece furnizează conducerii informații cu un grad înalt de detaliere care vin în sprijinul planificării, controlului și fundamentării deciziilor punând accent pe costul produselor, activităților sau proceselor din cadrul organizațiilor.

1. Centrul de cost – componentă a centrelor de responsabilitate

Centrul de responsabilitate reprezintă un ansamblu de elemente dependente între ele, care formează un tot organizat, având un grad mare de autonomie în utilizarea și optimizarea resurselor de care dispun (Rusu & Voicu, 2001, p15).

Astfel, aceste centre se pot împărți în:

- Centre de responsabilitate parțială:
 - Centre de cost: veriga organizatorică în care se obțin produse, servicii care generează cheltuieli (costuri) cu ajutorul cărora se poate măsura eficiența și eficacitatea activității centrelor;
 - Centre de venituri: activitatea se apreciază valoric în funcție de veniturile realizate.
- Centre de responsabilitate globală:
 - Centre de profit: veriga organizatorică în care se poate calcula profit;
 - Centre de investiții: veriga organizatorică în care se poate evidenția raportul/diferența între veniturile obținute din vânzarea produselor și investițiile făcute pentru toate resursele necesare fabricării.

Utilizarea acestor centre de responsabilitate are următoarele roluri:

- facilitează controlul unor indicatori financiari de către specialiști în bugete care nu este obligatoriu să cunoască aspectele tehnologice;
- permite identificarea contribuției fiecărui centru de responsabilitate la realizarea profitului organizației.

O altă viziune privind clasificarea centrelor de responsabilitate o găsim la J. Margerin, în lucrarea sa *“Gestiunea bugetară”* (citată de Badea, p.15):

- centre de costuri;
- centre de cheltuieli discreționare;
- centre de cifră de afaceri;
- centre de profit;
- centre de rentabilitate.

Centrul de cost este făcut responsabil atât pentru costurile directe implicate de funcționarea sa cât și pentru bugetele sau sarcinile de producție repartizate. Centrul de cost reprezintă cel mai mic segment sau arie de responsabilitate pentru care se însumează costurile. Compartimentele de producție și service din întreprinderile prelucrătoare sunt exemple clasice ale acestui tip de centru de responsabilitate. Fabrici întregi (sucursalele de producție ale unei companii multinaționale), secții și ateliere de producție pot fi, la rândul lor, considerate drept centre de cost, fiind alcătuite dintr-o mulțime de alte centre de cost mai mici.

Autoritatea și responsabilitatea centrelor de cost trebuie să fie clar delimitată și atribuită unui șef de compartiment, adesea denumit *șef de echipă*, conducătorii de întreprindere fiind denumiți *manageri de întreprindere*. Nu trebuie să existe nici o altă autoritate superioară relativ la gestionarea elementelor de cost.

Leslie Chadwick (1998, p.14) consideră că centrele de cost pot fi împărțite în costuri ale produselor, serviciilor, compartimentelor, secțiilor și funcțiilor. Centrul de cost poate fi un loc, o persoană sau o funcție care efectuează anumite cheltuieli. Calculația costului pe centre de cost vizează colectarea și acumularea fondurilor destinate fiecărui centru de cost în parte.

Centrele de cost fac parte din structurile de bază ale conturilor ale lui J.D. Edwards. Acesta poate indica locul în care tranzacțiile vor avea un impact asupra organizației, de exemplu, într-un depozit sau într-un magazin. Este vorba despre cel mai scăzut nivel al organizației dumneavoastră, pentru care trebuie să țineți contabilitatea prezentând un bilanț și contul de rezultat. Un centru de cost indică locul de execuție (unde?) al unei tranzacții în cadrul organizației.

Centrele de cost prezintă următoarele caracteristici:

- sunt atribuite unei singure societăți;
- corespund ultimului nivel organizațional al societății dumneavoastră;
- constituie baza conturilor de rezultat (nivelul de urmărire al cheltuielilor și veniturilor).

2. Efecte pozitive și limite ale centrelor de cost

Alături de avantajele ce decurg din descentralizare, pe care sistemul centrelor de cost le preia într-o măsură direct proporțională cu gradul de adâncire a acesteia pentru care se optează, considerăm că aplicarea sistemului centrelor de cost prezintă efecte pozitive specifice:

- reducerea sau eliminarea costurilor „ascunse”, ce nu pot fi evidențiate în diverse documente;
- transformarea contabilității într-un instrument de gestiune eficient;
- cunoașterea în timp util a performanțelor financiare ale întreprinderii ca întreg și a celor aferente fiecărei arii de responsabilitate delimitate în cadrul întreprinderii;
- facilitarea adoptării de decizii corective în cazul identificării de abateri de la buget;

- încurajarea managerilor să acționeze în interesul organizației ca întreg, prin măsurarea performanțelor lor în conformitate cu bugetul previzionat.

Limite ale sistemului centrelor de cost:

- utilizarea costurilor ca mijloc de comensurare a succesului este relativ greu de înțeles pentru cei care sunt evaluați în acest mod. există, astfel, riscul ca șefii de echipe să nu mai aibă încredere în funcționarea sistemului sau în justițea acestuia (condiții sine-qua-non de funcționare a centrelor de responsabilitate) și să apară conflicte între compartimentele interdependente.
- costuri ce nu pot fi imputate (și, desigur, controlate) la nivelurile inferioare ale structurii organizatorice, pot fi demotivante pentru managerii a căror sarcină este de a evalua performanța subordonaților;
- succesul implementării unui astfel de sistem depinde de preocuparea și de puterea financiară a organizației de a reduce cota de cheltuieli indirecte în favoarea cheltuielilor directe, prin investiții efectuate în sisteme de măsurare a consumurilor de utilități pe unitatea de segmentare, precum și de mărirea timpului alocat pentru raportări, proceduri și formulare mult mai detaliate etc.

3. Metoda ABC - metoda modernă de evaluare a operațiunilor unui centru de cost

Metoda ABC își are originea în cercetările efectuate în cadrul grupului General Electric la începutul anilor '60, cercetările care au pus în evidență faptul că majoritatea costurilor indirecte își au originea în decizii luate în aval de procesul de producție a produselor. În anul 1963, Peter Drucker atrăgea atenția asupra lipsei de relevanță a demersului tradițional de calcul al costului de producție. În anii '80 diferite cabinete de consultanță și marile întreprinderi industriale americane au definit versiunea actuală a metodei ABC.

ABC este un sistem de contabilitate analitică, construit în jurul conceptului de activitate, fiind o altă formulă de stabilire a unui cost complet (Ionascu, 2003, p.57). Conceptul de bază al metodei ABC este cel de activitate, definită ca un ansamblu de persoane, tehnologii, materii prime, metode care concurează la realizarea unui produs. Activitatea este un concept dinamic care se caracterizează prin următoarele trăsături (Brăescu & Jinga, 2002, p. 36):

- durată;
- adaptare permanentă;
- stări multiple și evolutive;
- schimburi „conversaționale” (interactivitate, continuitate);
- dialog de gestiune continuu etc.

Liggett, Trevino și Lavelle susțineau următoarele: „Activitățile certe sunt implementate pentru Economie teoretică și aplicată fabricația produselor. Aceste activități utilizează resursele întreprinderii și de aceea determină costuri. Producția

utilizează activități. Prin determinarea resurselor cantitative folosite pentru o activitate (și a costurilor rezultate din aceasta) și adăugarea directă a costurilor de producție este posibil a se raporta activitatea utilizată pentru executarea unei unități de produs la nivelul întregii producții” (Liggetto et. al., 1992, p. 4)

Potrivit metodei ABC, calculația costurilor presupune parcurgerea mai multor etape, și anume (Briciu & Burja, 2004, p. 199):

1. identificarea activităților principale ale întreprinderii (manipularea materialelor, achiziția, ambalarea, finisarea etc.);
2. identificarea factorilor care determină costurile unei activități (inductori de cost);
3. colectarea costurilor fiecărei activități ce sunt în mod direct echivalentul centrelor de cost tradiționale;
4. repartizarea cheltuielilor indirecte pe produse în funcție de folosirea lor într-o activitate.

Etapa 1: identificarea activităților principale ale întreprinderii. 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.

Cea mai mare precizie a calculației se presupune a fi realizată prin stabilirea a patru niveluri generale de activități, unde dintre aceste niveluri fiind la rândul lor divizate în centre de cheltuieli specifice:

- *Activități la nivel de unitate* care sunt realizate de fiecare dată când o unitate este produsă. Sunt acelea care apar ca un rezultat al volumului total de producție care trece printr-o întreprindere.
- *Activități la nivel de lot* care sunt realizate de fiecare dată când un lot de bunuri sunt produse sau manevrate. Includ sarcini precum plasarea comenzilor de achiziție, echipamente, transportul la clienți și recepțiile pentru materiale. Costurile generate de activitățile la nivel de lot precum achiziționarea sunt în funcție de numărul de comenzi înaintate și în funcție de mărimea acestor comenzi.
- *Activități la nivel de produs* care sunt cerute de realizarea fiecărui tip diferit de produs. Aceste activități sunt realizate pentru a susține producția fiecărui tip diferit de produs, prin urmare, activitățile la nivel de produs vor fi legate doar de anumite produse și nu de altele.

- *Activități la nivel de întreprindere* care doar se referă la procesul general de fabricație al unei întreprinderi. Costurile la nivel de întreprindere se referă la conducerea întreprinderii, asigurări, taxe de proprietate și facilități pentru angajați.

Etapa II: identificarea factorilor care determină costurile unei activități (inductori 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 și utilizat;
- să fie cauza variației consumurilor de resurse;
- să nu influențeze comportamentul personalului;
- să fie ușor accesibili.

Etapa III: colectarea costurilor fiecărei activități ce sunt în mod direct echivalentul centrelor de cost tradiționale. Toate activitățile pentru care s-au identificat aceiași inductori de cost se regroupează într-un centru de regrupare. În acest fel se ușurează calculul costului renunțând la un tratament individual al fiecărei activități. În acest moment se poate calcula costul unitar al inductorului cunoscând:

- costul centrului de regrupare format din totalul costului activităților componente;
- volumul total al inductorului.

Cost unitar inductor = Cost centru regrupare/Volum total inductori

Etapa IV: repartizarea cheltuielilor indirecte pe produse în funcție de folosirea lor într-o activitate. În această etapă se calculează costul de producție al diverselor componente ale produselor, costul de producție al produselor fabricate, costul complet al produselor vândute.

Costul de producție va cuprinde cheltuielile directe și o doză din cheltuielile centrelor de regrupare (indirecte). În general costul de producție se calculează pe trei componente:

- cost funcție de volum de producție care se referă la consumul de materii prime, manopera directă, ore funcționare utilaje;
- cost lot cauzat de organizarea producției care se referă la cost comenzi de fabricație, cost control calitate etc.;
- cost piesa sau subansamble datorat existenței ca atare și care se referă la dosarul tehnic, proiectare, reproiectare, stocare de informații etc.

Calculul costului de producție al produselor fabricate reunește elementele:

- 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:

Cost activitate consumată = Cost unitar inductor x Volum inductori utilizați la fabricarea unui produs

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. Avantajele utilizării metodei ABC (Cucui et. al. 2003, p.51-52) pot fi considerate următoarele:

- distincția productiv/neproductiv dispăre. Reținem o viziune unitară a întreprinderii: „productivitatea sa nu se împarte, ea rezultă din conjunctura eforturilor unora sau altora”;
- metoda ABC ușurează înțelegerea metodelor de muncă și a cauzelor care determină apariția costurilor în întreprindere până la vânzarea produsului;
- noțiunea de „activitatea”, care reprezintă coordonata esențială a metodei, permite fundamentarea mai riguroasă a deciziilor în dinamismul activității întreprinderii și o mai bună înțelegere a mecanismului de creare a valorii;
- o bună parte din cheltuielile indirecte vizavi de produse sunt directe în raport cu activitățile. De aceea, gestiunea activităților asigură un pilotaj mai eficient al întreprinderii;
- prin demersul său, metoda ABC asigură o mai bună diagnosticare a cauzelor variației costurilor și a performanțelor întreprinderii;
- noțiunea de activitate este compatibilă cu demersul calității totale prin faptul că permite evaluarea costurilor non calității;
- abordarea bazată pe „activități” permite corelarea calculului costurilor cu analiza strategică. Conceptul de activitate este un concept esențial în analiza portofoliului de produse al unei întreprinderi și în poziționarea ei strategică.

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;

- repartizarea cheltuielilor pe activități este subiectivă deoarece este dificil de separat pe fiecare activitate timpul de lucru al unei persoane care desfășoară mai multe activități, adesea administrative;
- 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;
- metoda ABC necesită o perioadă destul de lungă de asimilare, înainte de utilizarea generalizată în cadrul unei organizații.

Cu toate aceste limite enumerate, metoda ABC reprezintă o metodă de calculație a costurilor care realizează o analiză mai amplă a cheltuielilor indirecte față de metodele tradiționale de calculație a costurilor, fiind un instrument performant al managementului prin costuri, managementului performanței, managementului pe activități și al controlului de gestiune.

Concluzii

Structurarea activității întreprinderii pe centre de responsabilitate a devenit o prioritate în satisfacerea cerințelor clienților și obținerea unei activități profitabile. Dacă în țările dezvoltate, managementul pe baza centrelor de responsabilitate este foarte răspândit, în România există o rezistență față de acest mod de structurare a activității firmelor, datorită în special mentalității unor conducători de firme. Întreprinderile sunt definite ca entități producătoare de bilanțuri. După configurarea unei întreprinderi, trebuie create centre de cost și atribuite întreprinderilor. Centrele de cost reprezintă cel mai scăzut nivel al organizației dumneavoastră pentru care trebuie să se tina evidenta prezentand un bilanț și un cont de rezultat. Una dintre cele mai performante și utilizate metode moderne de evaluare a operațiunilor unui centru de cost este metoda ABC.

Metoda ABC consideră activitățile ca loc unde este studiată legea de comportament a cheltuielilor în funcție de activitățile efectuate. Calculul costului produselor nu este decât un rezultat secundar a ceea ce este primordial: costul activităților și costul produsului. Scopul principal al metodei ABC este de a oferi informații care să faciliteze luarea deciziilor manageriale; de a analiza costurile produselor, serviciilor și proceselor; de a măsura costurile resurselor consumate pentru a crește veniturile, productivitatea și eficiența în utilizarea acestor resurse. Prin urmare, metoda ABC ajută întreprinderile să obțină informații mai bune despre procesele și activitățile lor pentru a contribui la îmbunătățirea operațiunilor sale. Metoda ABC integrează toate informațiile necesare pentru desfășurarea în bune condiții optime a activității întreprinderii (distruge barierele care separă informațiile financiare de restul datelor). Oferă avantaje competitive și îmbunătățește performanța întreprinderilor care folosesc această metodă.

BIBLIOGRAFIE

1. **Badea, Florica:** Managementul producției, Carte preluată din Biblioteca digitală ASE, <http://www.ase.ro/biblioteca/pagina2.asp?id=cap2>;
2. **Brăescu, Mădălina, Jinga, Gabriel (2002):** Măsurarea și evaluarea performanței întreprinderii prin metoda ABC, Revista Contabilitate și audit, Contabilitate și Informatică de gestiune, nr. 2/2002;
3. **Briciu, Sorin, Burja, Vasile (2002):** *Contabilitate de gestiune. Calculația și analiza costurilor*, Editura Ulise, Alba Iulia;
4. **Cucui, Ion; Horga, Vasile; Radu, Mariana (2003):** Control de gestiune, Editura Niculescu, București.
5. **Ebberen, Klaus; Posster; Ladislau; Ristea, Mihai (2000):** Calculația și managementul costurilor, Ed. Teora, București;
6. **Eden, Yoram; Ronen, Boaz (2002):** *Activity Based Costing (ABC) and Activity Based Management (ABM)*, FMAC (Financial and Management Accounting Committee), *Articles of Merit 2002*, disponibil online la adresa: <http://www.ifac.org/bookstore/Professional Accountants in Business>, accesat în data de 15.09.2010;
7. **Ionascu, Ion; Filip, Andrei Tiberiu, Stere, Mihai (2003):** *Controlul de gestiune*, Editura Economică, București;
8. **Leslie Chadwick (1998):** Contabilitate de gestiune, București, ed. Teora;
9. **Liggett, H. R., Trevino, J. and Lavelle, J.P.(1992):** Activity-Based Cost Management Systems in an Advanced Manufacturing Environment - Economic and Financial Justification of Advanced Manufacturing Technologies, H. R. Parsaei, editor (New York: Elsevier Science Publishers)
10. **Rusu, C.; Voicu, M. (2001):** Managementul pe baza centrelor de responsabilitate, București, Ed. Economica.