

MANAGEMENTUL COSTURILOR BAZAT PE ACTIVITĂȚI (ABM)

L. Bugaian

Universitatea Tehnică a Moldovei

Sistemul de costurilor într-o întreprindere modernă trebuie să servească managerii cu informație pentru decizii strategice. Sistemele tradiționale de management al costurilor bazate pe alocarea costurilor și cheltuielilor pe produse sunt bazate pe o abordare statică. Managementul strategic al costurilor trebuie bazat pe noi sisteme și instrumente. Scopul lucrării este de a prezenta o nouă abordare asupra managementului costurilor bazat pe activități și de a propune modalități pentru implementarea acestui sistem.

Managementul bazat pe activități reprezintă o sumă de instrumente începând cu măsurarea performanțelor operaționale până la planificarea costurilor și a cheltuielilor și analiza valorii. În planul managementului avantajele fundamentale ale metodei de formare a costurilor bazate pe activități (ABC) nu rezultă numai în calculul costurilor, ci în viziunea pe care o propune această metodă asupra întreprinderii într-un mediu economic concurențial. Întreprinderea este un ansamblu de procese continuă, o mulțime de relații între furnizor – producere – client, care au drept obiectiv satisfacerea cerințelor ultimului. Structura acestui lanț logistic influențează structura lanțului valoric. Performanțele întreprinderii nu pot fi doar dependente numai de factorii interni. O mare influență asupra performanțelor întreprinderii o au factorii externi ai mediului economic. Modul de integrare în mediul economic, în lanțul valoric sectorial, regional influențează performanțele afacerii. Dezvoltarea organizațională a întreprinderii la etapa actuală include o componentă de importanță majoră – formarea personalului și încadrarea lui în procesul de îmbunătățire continuă a afacerii.

Performanțele întreprinderii trebuie administrate printr-o analiză permanentă a cauzelor, constrângerilor și îmbunătățirii factorilor de influență. Managementul performanțelor trece în faza managementului competitivității. Nu mai poate întreprinderea fi performantă fără a se compara cu concurenții săi. Întreprinderea trebuie clar să-și formuleze misiunea și proiectul de implementare a ei. Deci, toate aceste schimbări pot fi susținute de sistemul ABC, dar gestiunea întreprinderii întru realizarea acestor schimbări este deja managementul bazat pe activități – ABM. Acest sistem trebuie considerat ca o inițiativă, pe lângă

altele, pe care trebuie să le adopte întreprinderea care dorește să ocupe o poziție competitivă pe piață. ABM – îl urmărește două scopuri care sunt comune întreprinderilor competitive:

- Îmbunătățirea valorii de utilitate a produselor și serviciilor companiei pentru client.
- Îmbunătățirea profiturilor prin furnizarea acestei valori și ca urmare creșterea valorii acțiunilor companiei.

Aceste obiective sunt orientate în aceeași direcție servind în același moment atât clienților, cât și proprietarilor afacerii și angajaților ce sunt antrenați în executarea acestor obiective. Clienții vor produse ce servesc anumitor necesități, ei vor calitate, deservire, prețuri rezonabile și promptitudine. Investitorii vor ca investiția lor să aducă profit.

Aceste obiective pot fi atinse atunci când se pune accentul pe managementul activităților, ce presupune un proces de îmbunătățire continuă a tuturor structurilor și aspectelor întreprinderii. ABM – îl nu este un sistem de management al costurilor, ci un sistem de *management total*, care tinde să reunească mai multe oportunități de îmbunătățire, ce presupune o studiere atentă și metodică a activităților. Aceste schimbări includ noi abordări așa ca: Managementul Calității Totale, Just in Time, Satisfacerea Totală a Clienților, Concurența pe baza Timpului, Motivarea Angajaților, etc.

Deci, am putea defini *ABM ca un sistem de management al întreprinderii orientat spre dezvoltarea strategică a companiei prin creșterea performanțelor bazat pe o abordare de îmbunătățire continuă*. Regulile sistemului ABM sunt următoarele: orientarea la activitățile care aduc maximum valoare și dezvoltarea produselor și a modului de suport ce corespunde cerințelor clientului.

Managementul bazat pe activități (ABM) se referă la toate seturile de activități care pot fi stabilite într-o companie ce utilizează sistemul ABC. ABM-ul permite companiei să realizeze veniturile prin câteva variante de resurse organizaționale. Compania poate atinge aceleași rezultate cu un nivel scăzut de costuri de resurse. MBA realizează aceste obiective prin două aplicații complementare: ABM operațional și strategic.

Managementul operațional bazat pe activități permite realizarea acțiunilor care sporesc eficiența, diminuează costurile și îmbunătățesc utilizarea activelor companiei. ABM-ul operațional preia nivelul de activități organizaționale așa cum sunt și încearcă să corespundă acestei cereri prin cel mai jos adecvat nivel de resurse organizaționale. Acest sistem încearcă să crească capacitățile sau să micșoreze cheltuielile fizice, umane și active curente având aceleași rezultate. Beneficiile sistemului se măsoară prin diminuarea costurilor, sporirea veniturilor, deci, în rezultat o eficiență mai sporită.

Orientarea strategică a AMB-ul presupune optimizarea a mix-ului activităților cu scopul creșterii profitabilității în condiția că eficiența activităților rămâne fără schimbări. Sistemul permite întreprinderea acțiunilor care schimbă mix-ul de activități de la aplicațiuni neprofitabile spre cele profitabile prin reducerea costului activităților. Sistemul semnalează produsele, serviciile sau clienții individuali profitabili. Această informație poate fi folosită de managerii de vânzări pentru a promova produsele, serviciile profitabile. De asemenea, apare informație adițională despre luarea deciziei cu privire la design, dezvoltarea produselor, relațiile cu furnizori.

Componentele ABM – ului sunt componentele ciclului managerial:

- Analiza activităților;
- Planificarea activităților prin elaborarea bugetelor pe baza activităților;
- Evaluarea performanțelor;
- Reducerea costurilor;
- Reproiectarea proceselor de producție.

Pentru efectuarea efectivă a analizei activităților poate fi folosit un algoritm din șase etape:

1. Se analizează structura procesului din punct de vedere a obiectivului. Fiecare proces trebuie să aibă un obiectiv clar.
2. Se va da mare atenție asupra dezvoltării structurii informaționale. Se vor folosi surse de informații sigure. Dacă e necesar se vor raționaliza cele existente sau elabora noi.
3. Se vor calcula costurile activităților și se vor alocă costurile către activități.
4. Apoi se vor calcula costurile pe procesele de producție, produse, servicii și clienți.
5. Se vor analiza lacunele existente în baza informației financiare și nonfinanciare existente. În urma concretizării cauzelor și efectelor se va elabora planul de acțiuni de eliminare a problemelor.
6. Se va recurge la implementarea planului,

punând un accent deosebit pe punctele de reper de control și de monitorizare a implementării planului.

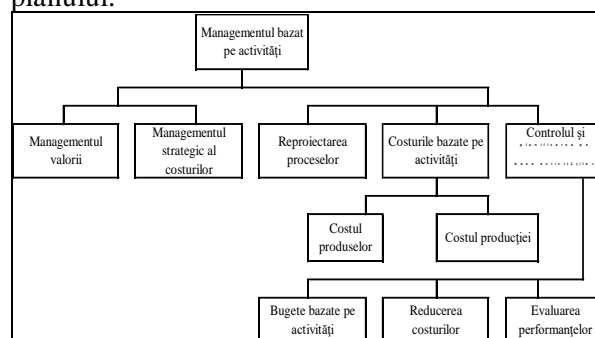


Figura 1. Schema sistemului ABM.

ABM propune pentru utilizare mai multe instrumente de analiză bazate pe informația ABC, incluzând analiza valorii și analiza strategică. ABM-ul ajută la îmbunătățirea transferului profitabil de valoare către client. ABM-ul utilizează pe lângă instrumentele tradiționale - analiza costului, dar utilizate într-o manieră țintă, cât și cele mai moderne ca analiza strategică, analiza valorii.

Analiza costului – ABM-ul asistă două căi de reducere a costului: ajută la identificarea oportunităților de reducere reală a costului (prin intermediul inductorilor de cost) și furnizează simulări ale impactului reducerii costului. Prin cauzalitatea stabilită între activitate, inductor de cost și consumul de resurse poate fi cifrat și controlat costul calității și al noncalității. Gestiunea costului nu trebuie să mai coboare până la nivelul produsului, ci acționează la nivelul inductorului de cost.

Analiza strategică - valoarea strategică a ABM-ului este ușor de observat. Studiile empirice legate de aplicarea noii metode de calcul de cost arată care dintre produse sunt neprofitabile, iar implicațiile în fixarea prețului și alegerea mix-ului de produse sunt evidente.

Analiza valorii - reprezintă studiul unei afaceri pentru îmbunătățirea proceselor și reducerea costurilor. Scopul este obținerea asigurării că să se efectueze activitățile care trebuie și în modul care trebuie.

Analiza activităților poate fi utilizată pentru a desprinde informațiile necesare luării deciziilor cu privire la *strategiile de preț*. Se va folosi informația referitoare la produs și la rentabilitatea activității cu clienții, evaluarea investițiilor, costul calității, costul complexității, optimizarea gamei de produse precum și a gamei de clienți, costuri deductibile, îmbunătățirea standardelor de deservire a clienților.

Capacitatea întreprinderii de a dezvolta și susține avantajul competitiv prin diferențiere și/sau

cost depinde fundamental de modul în care întreprinderea își gestionează lanțul său valoric în comparație cu cele ale concurenților. Atât intuitiv, cât și teoretic, avantajul competitiv pe piață reiese din oferirea consumatorilor a unei valori mai bune pentru un cost echivalent (diferențiere) sau a unei valori echivalente pentru un cost mai jos (costuri joase). De aceea, *analiza lanțului valoric* este esențială pentru a determina unde exact în lanț, valoarea consumatorului poate fi sporită sau costurile micșorate. Ignorarea conexiunilor directe și indirecte ale firmei este o perspectivă prea restrânsă.

Metoda lanțului valoric este o prezentare grafică a componentelor ce îl formează – de la materia primă la produsul final – în activități strategice relevante pentru a percepe comportamentul costului și sursele diferențierii. Desigur, o companie este doar o parte a unui set complex de activități din sistemul valoric de livrări. Dar odată ce nu există două companii din aceeași ramură, care să concureze în aceleași structuri pe piețele de furnizori și de desfacere lanțul valoric integral pentru fiecare companie este unic. Lanțul valoric este un lanț integral, obținerea și menținerea avantajului competitiv necesită ca compania să perceapă sistemul valoric de livrări în întregime, și nu doar *acea parte a lanțului valoric la care aparține*. Furnizorii și clienții, ca și furnizorii furnizorilor și clienții clienților au marje de profit importante de identificat pentru perceperea poziției cost/diferențierea companiei, deoarece consumatorii finali acoperă în cele din urmă toate marjele de profit aferente întregului lanț valoric.

O altă componentă a ABM-lui se referă la elaborarea *bugetului pe baza activităților*. Contabilitatea managerială tradițională a pus prea mult accent pe abaterile costurilor și prea puțin pe evaluarea performanțelor. Posibilitățile de reducere a costurilor nu sunt exploatate pe deplin. De aceea a fost elaborată o nouă metodă de planificare, de formare a bugetului și de control denumită ABB (bugetare pe baza activităților). Este un concept care ține seama de metoda de elaborare a bugetului cu bază zero. Aportul acestui mod de planificare este dat de faptul că activitățile sunt legate de strategia întreprinderii și că pot fi atribuite resurse primordial activităților care conduc la creșterea valorii pentru client.

Procesul de elaborare a bugetului pe baza activităților ABB poate fi prezentată astfel:

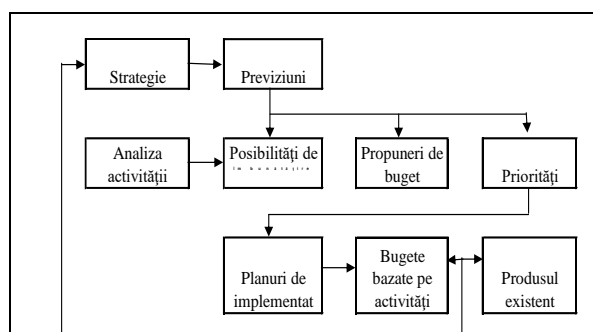


Figura 2. Procesul de elaborare a bugetului ABB.

Obiectivul cheie al ABB-lui este îmbunătățirea relației dintre planificarea și elaborarea bugetului prin analiza activităților. Din planul strategic trebuie să rezulte o serie de obiective coerente pentru fiecare componentă a întreprinderii, în el se vor regăsi obiectivele financiare detaliate pentru fiecare sector, care vor include sarcini referitoare la segmentul de piață, dezvoltarea calității, satisfacerea clienților. În cadrul ABB-lui obiectivele de sinteză sunt detaliate până se ajunge la acel nivel de detaliere care privește fiecare activitate din cadrul companiei și pe care trebuie să le atingă managerii responsabili de acea activitate.

O altă componentă a ABM-lui o constituie *evaluarea performanței*. Rapoartele vor fi analizate și evaluate, iar indicatorii vor fi comparați cu situația de pe piață, cu cei mai mari concurenți, cu cele mai performante întreprinderi. Întreprinderea adună în mod normal și stochează în sistemul său informațional date care sunt culese atât din sistemul ABC, dar și din relațiile pe care le are cu piața, în primul rând, prin rețeaua de distribuție, dar și prin relațiile directe pe care le are cu clienții. O utilizare slabă a acestor date constituie cu adevărat o risipă de resurse. Utilizarea corectă a acestei informații poate aduce economii importante pentru companie. Informația existentă trebuie utilizată nu numai pentru a constata fapte existente, ci și pentru a înțelege dinamica pieței. De aceea apare problema determinării acelor date cu adevărat utile obiectivului. În acest sens trebuie selectate și analizate acele informații care dau o viziune corectă a situației pe piață. Benchmarking-ul este un instrument de orientare a întreprinderii, arată unde trebuie să fii ca să devii competitiv. Pentru un tablou mai amplu întreprinderile trebuie să poată evalua atât eficiența financiară, cât și nonfinanciară. Pentru gestionarea corectă a întreprinderii trebuie selectate și utilizate instrumente adecvate rezolvării problemelor.

O altă componentă a ABM-ului o constituie *reducerea costurilor* folosind informațiile de tip ABC.

Companiile care operează după semnalele sistemului tradițional de costuri supra estimează gama de produse ce pot fi fabricate la fluxurile de produse și supra estimează ofertele setate la cererea individuală a clientului. Modelul ABC identifică aceste costuri înalte ce țin de gama largă de produse. Chiar și companiile de excelență nu pot depăși nivelul viabil, garantat de un volum economic optim. Curba rentabilității produselor asistă cu informație companiile care încearcă să depășească nivelul optim de varietate.

Unul din punctele esențiale ale ABM-lui este faptul că în procesul de reducere a costurilor se implică schimbarea modului de a gândi asupra consumului de resurse. Referitor la reducerea costurilor prin administrarea activităților, savantul economist american Turney P. propune cinci idei de bază:

- Reducerea timpului și efortului necesar pentru a se efectua o activitate. Aceasta se face de obicei prin ameliorarea procesului sau produsului;

- Eliminarea activităților care nu sunt necesare, nu sunt apreciate de clienți și nu sunt necesare pentru buna funcționare a companiei, deci nu aduc valoare adăugată;

- Încă din faza de proiectare selectarea activităților cu costuri reduse;

- Activitatea trebuie să răspundă mai multor necesități, cu excepția cazurilor când ea nu este necesară decât pentru o singură sarcină;

- Eliminarea resurselor neutilizate. Costurile pot fi reduse doar dacă resursele ce pot fi economisite sunt repartizate în altă parte sau sunt eliminate din companie.

Reproiectarea procesului de producție este și el o componentă a ABM. A reproiecta înseamnă a schimba fundamental modul cum se lucrează pentru a se obține îmbunătățiri radicale ale rezultatului din punct de vedere a costului și calității. Reproiectarea procesului de producție trebuie gândit ca fiind o inovare a procesului sau o reproiectare fundamentală a procesului. Componentele ABM-ului nu pot fi considerate limitative. Managementul bazat pe abordarea ABM trebuie să fie în continuare îmbunătățire prin încorporarea noilor tehnici și instrumente.

Reevaluarea strategică în baza conceptului sistemului ABM va fi mult mai greu de efectuat în cazul în care compania face investiții semnificative în modificarea design-ului sistemului contabil. Problema dată a fost înfruntată pe parcursul anilor trecuți de mai multe întreprinderi. Sistemele ABC și ABM reprezintă niște instrumente foarte utile în contextul analizei strategice. În același timp,

încercarea de a le încadra într-un sistem contabil oficial de calculație a costurilor reduce semnificativ probabilitatea aplicării avantajelor oferite. Este greșit conceptul, conform căruia sistemele bazate pe instrumentele contabilității tradiționale sunt utile pentru analiza strategică a costurilor.

Calculația costurilor în contextul de management strategic al activității întreprinderii urmează a fi efectuată în regim automat, frecvența exercițiului depinzând de deciziile reconsiderate. Re-direcționarea atenției și a efortului de la sistemele contabile în funcție de volum prevalente la moment în întreprinderile moldovenești, pericolul cărora este generarea unor rapoarte lunare de cost eronate reprezintă un pas revoluționar.

Este important de a recunoaște că sistemul ABM posedă nu numai oportunități, dar și limitări. Pentru a lua o decizie compania are nevoie de o bază largă de informații. Managerii necesită modele care ar promova creșterea cererii. Specialiștii pe marketing estimează cum mulțimea de factori, așa ca prețul, funcționalitatea, caracteristicile, utilitatea creează cererea pentru produs (serviciu). Cu cât mai multă informație va fi cunoscută despre acești indicatori cu atât mai mari sunt posibilitățile de combinare a criteriilor de formare a costurilor.

Sistemul MBA este un sistem de completare a sistemelor de îmbunătățire continuă, asigurând procesul de evaluare a rezultatelor informație.

Bibliografie

1. **John K. Shank, Vijay Govindarajan**, *Strategic Cost Management System*, The free press, 2000.
2. **Hergert M., and D. Morris**, *Accounting data for value chain analyses*, *Strategic Management Journal*, 1989.
3. **Turney P.** *Activity based management*, *Management Accounting*, January, 1992.