

Bazele organizării contabilității de gestiune și calculației costurilor prin metoda ABC (Activity-Based Costing) în industria textilă din România

Sorinel Căpușeanu

Lector universitar doctor

Universitatea ARTIFEX București

Abstract. *The purpose of first part of this article consists in attempting to establish the management accounting and cost calculation basis of the ABC method in Romania. After general characterization of the ABC method and origin establishment of the ABC method the premises analysis are treated which are the basis of management accounting and cost calculation through ABC method in Romania. There are established the role and implications of the processes, activities and cost objects on management accounting and cost calculation, in the attempt to classify the expenses which accomplish the production cost, accordingly to ABC method.*

Key words: process; activity; premises; activity-based costing; textile industry.

Caracterizarea generală a metodei de calculație a costurilor pe activități

Inițial metoda Activity-Based Costing (ABC) a apărut în Statele Unite ale Americii la sfârșitul anilor '80 ca rezultat al unei munci depuse de grupul „Consortiul Internațional pentru Prelucrare Avansată”(CAMI). Contextul apariției și necesitatea metodei ABC pot fi explicate prin următoarele elemente:

- creșterea costurilor indirecte în majoritatea sectoarelor economiei, atât ca valoare absolută, cât și ca valoare relativă;
- schimbarea naturii costurilor indirecte. Ponderea costurilor indirecte în totalul costurilor a crescut în detrimentul costurilor variabile legate de volumul producției, acest lucru datorându-se complexității, diversității gamei sortimentale și calității produselor;

- evoluția manoperei directe. Proportia costului manoperei directe în costul total a fost redusă în mod constant. Acest lucru este evident și poate fi dedus din figura 1.

Metoda ABC este motivată de credința potrivit căreia informațiile contabile tradiționale nu sunt folosite de managerii, care sunt interesați în evaluarea eficacității deciziilor resurselor alocate în întreprinderile lor. Această informație tradițională este angrenată în schimbul satisfacerii auditorilor sau altor persoane externe care sunt interesați de evidența financiar-contabilă.

În practică, două definiții au ajutat la înțelegerea metodei ABC. Liggett, Trevino și Lavelle susțineau următoarele: „Activitățile certe sunt implementate pentru

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” (Liggett, Trevino, Lavelle, 1992, p. 4).

CAMI definește metoda ABC ca fiind cea metodă utilizată pentru identificarea cauzelor conexiunilor dintre inductorii de costuri și costul activităților prin măsurarea costurilor procesului la care se referă activitățile și la obiectele costului. Dintr-una din aceste definiții derivă și motivul pentru care este necesară metoda ABC. Prin urmare, începutul metodei ABC este mult mai precis decât începuturile metodelor tradiționale. Un studiu recent întreprins în industria textilă de confecții din țara noastră demonstrează acest lucru evidențiat și prin graficul de mai jos.

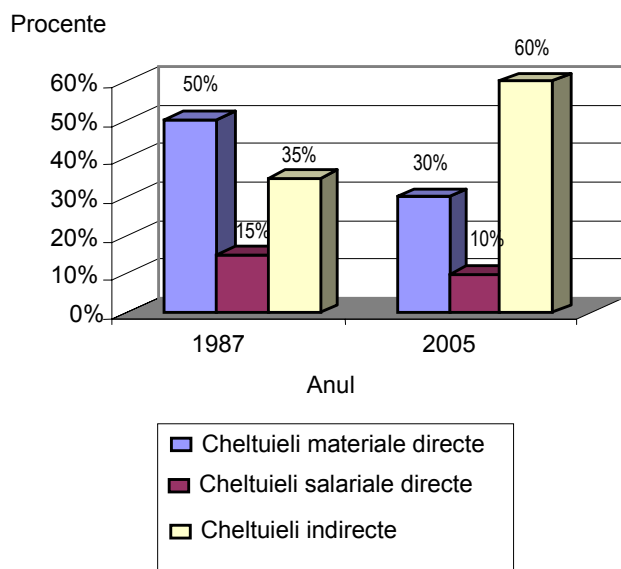


Figura 1. Evoluția cheltuielilor directe și indirecte în perioada 1987-2005

Costul de producție este compus atât din cheltuieli materiale, cât și din cheltuieli salariale directe, la care se adaugă cotele cheltuielilor indirecte. În mediul actual, cheltuielile cu personalul reprezintă de 10%, iar al celor cu materialele 30% din costul total de producție. Costurile indirecte reprezintă doar 50% până la 60% din totalul costului de producție. În acest context în care costurile indirecte reprezintă o mare parte din costul de producție total și inductorii de cost nu se raportează doar la volumul de producție, ci la alți factori, metoda ABC face posibilă alocarea directă a costurilor asupra produselor comparativ cu conceptele calculației costurilor tradiționale.

Aceeași problemă este semnalată și de Cooper și Kaplan. Autorii sugerează că multe din aceste costuri indirecte (de exemplu, costul logisticii, producției, marketingului, vânzărilor, distribuției, service-ului, tehnologiei, administrației financiare, resurselor informaționale și administrației generale) pot, în fapt, să fie urmărite pe produse individuale sau pe grupe de produse. Activitățile certe și procesele consumă o cantitate disproporționată din aceste activități.

De asemenea, Cooper și Kaplan susțin că o alocare greșită a costurilor indirecte poate genera distorsiuni uriașe în estimarea costurilor producției. În mod specific, strategiile costurilor tradiționale tind să atribuie mai multe costuri indirecte unor produse executate în cantități mai mari și mai puțin complexe. Invers, ele au subestimat în mod serios volumele mai mici și complexitatea produselor și serviciilor. Deoarece acest cost al informației este utilizat adesea în evaluarea profitabilității diferitelor strategii de producție, alocarea greșită a costurilor poate conduce managerii la luarea unor decizii deficitare.

Cooper și Kaplan propun metoda ABC ca o alternativă la sistemele tradiționale de contabilitate. Procesul de producție este văzut ca un ansamblu de activități. Managerii sunt rugați să considere resursele consumate de aceste activități diferite și doar apoi să repartizeze costurile asupra produselor și/sau clienților. Având în vedere relația dintre o activitate și un produs sau client, costurile indirecte pot fi alocate mult mai corect asupra acelor produse sau clienți. Mai simplu, trebuie să știm de ce avem nevoie pentru a executa un produs înainte de a determina cât costă acesta. În 1991, Cooper și Kaplan delimitează patru tipuri de activități care ocazionează consumuri, deci costuri: activități de susținere-suport (utilități, construcții și terenuri, managementul instalațiilor); activități de susținere a producției (ingineria proceselor, sporirea producției); activități pe grupe de produse și servicii (pregătire, mișcare materiale, ordine de achiziție, inspecții); activități pe elemente de consum (manoperă directă, materiale, energie, costuri utilaje etc.).

Este metoda ABC (Activity-Based Costing) un instrument al metodei ABM (Activity-Based Management)?

Părerile sunt împărțite. O parte dintre specialiști consideră că la baza extinderii metodei ABC stă metoda ABM, în timp ce o altă parte consideră că metoda ABC a cunoscut o evoluție separată de ABM. Plecând de la definițiile celor două concepte, supunem atenției următoarea schemă menită să faciliteze înțelegerea corectă a acestora:

ABC (Activity-Based Costing)	ABM (Activity-Based Management)
Este un proces de măsurare a costurilor operațiilor cu ajutorul:	Este un proces de măsurare și îmbunătățire a funcțiilor și operațiilor dintr-o organizație ce vizează:
<ul style="list-style-type: none"> - analizei elementelor costurilor; - determinării performanțelor bazate pe activități; - măsurării producției și a costurilor funcționale; - determinării și utilizării resurselor necesare. 	<ul style="list-style-type: none"> - măsurarea costurilor; - utilizarea tehnicilor de calcul și a altor sisteme conexe; - organizarea infrastructurii.

După cum se observă pe baza schemei de mai sus, metoda ABC (Activity-Based Costing) reprezintă, de fapt, o extensie instrumentală a metodei ABM. Metoda managementului bazat pe activități (ABM) constituie o excelentă metodă de îmbunătățire a calității deciziilor manageriale bazându-se în foarte mare măsură pe informațiile furnizate de metoda ABC. Metoda ABM permite alocarea corespunzătoare a resurselor pe activități, contribuind la îmbunătățirea producției proceselor și a reducerii costurilor acestora, pe baza analizei efectuate prin intermediul metodei ABC.

Obiectivul metodei ABC nu mai constă în a influența nivelul costurilor (ca în cazul metodei costurilor pe centre de costuri, de exemplu), ci mai degrabă în alocarea unor acțiuni eficiente pe activități care determină costurile: „Oamenii nu pot administra costurile, ei pot doar administra activitățile care determină costurile”. Astfel metoda ABC capătă o nouă dimensiune: Activity-Based Management. Aspectul calculatoriu nu constituie elementul principal al metodei, dar prin adăugarea unei dimensiuni strategice și manageriale, el este mărit.

Metoda ABC constă în oferirea unor costuri informaționale mult mai relevante, obținute cu o acuratețe mult mai mare decât prin abordările tradiționale. În această nouă abordare, calculația costurilor este încă considerată un instrument semnificativ al managementului, dar nu constituie un sfârșit, în sine. Încă odată, trebuie să efectuăm o analiză a activităților întreprinderilor.

Acționând asupra activităților, metoda ABM face posibilă direcționarea acțiunilor ce privesc obiectivele pe termen lung. Toate costurile care prezintă caracteristica de a fi variabile devin utile în procesul de luare a deciziilor. Aceasta este originea terminologiei Activity-Based Management. Aceste declarații reclamă o definiție a procesului de circulație a resurselor prin intermediul unor activități și produse variate ale întreprinderii, care este foarte aproape de realitate. Astfel devine posibilă măsurarea consumului de resurse pentru fiecare activitate și determinarea valorii acestora.

De asemenea, devine posibilă măsurarea consumului de resurse pentru fiecare proces component al activității.

Toate aceste informații fac posibilă realizarea atât a activităților provaloare⁽¹⁾, cât și a celor nonvaloare. Teoria „lanțului valorii” susținută de Michael Porter poate fi aplicată după aceea pe scară largă. Politica de afaceri devine astfel orientată spre optimizarea diferențelor dintre valoarea creată și costuri, decât să fie limitată la o simplă minimizare a costurilor, așa cum se realiza în abordările tradiționale.

Ca orice altă metodă, metoda ABM prezintă și o serie de capcane datorate în special identificării eronate a activităților principale, a interpretării informațiilor plecând de la date eronate, în extrapolarea luării deciziilor manageriale, în absența unei analize detaliate a proceselor existente într-o organizație. Pe lângă acestea, metoda ABM este utilă întrucât asigură raportarea și controlul activităților legate de costuri relevante din punct de vedere al identificării la nivel de întreprindere, în măsurarea costurilor indirecte ale activităților, al separării activităților aducătoare de cele neaducătoare de valoare etc.

Articolul de față se concentrează asupra instrumentului metodei ABM. Activity-Based Costing reprezintă un proces ce vizează în principal măsurarea producției și a costurilor, a analizei elementelor componente ale costurilor indirecte și a determinării performanțelor la nivel de activități.

Principiul de bază al metodei ABC poate fi descris în felul următor: activități consumatoare de produse/servicii care consumă resurse. De notat că produsele și serviciile pot fi asimilate proceselor, compuse sau nu. Relația dintre aceste trei concepte poate fi exprimată prin două relații: „consum” și „necesar pentru”. Procesele consumă subproces sau activități care în schimb consumă resurse. Resursele sunt necesare atât realizării activităților, cât și realizării proceselor, întrucât procesele sunt compuse din activități. Dacă este posibil să măsurăm fiecare etapă a relației, atunci costul este perfect definit. El necesită colectarea informațiilor relevante asupra consumului de resurse și activități în sistemul considerat.

O analiză de tip ABC/ABM necesită o modelare detaliată a proceselor întreprinderii analizate. Trebuie descrise cu acuratețe procesele, activitățile și resursele implicate în sistemul analizat. Această abordare este transversală în cadrul întreprinderii și nu ține cont de aspectele structurale ale acesteia. Înainte, cele mai mari eforturi de reducere a costurilor erau focalizate asupra activităților pe unitatea de produs, deoarece acele costuri erau cele mai vizibile. Kaplan și Cooper susțin că există oportunități semnificative pentru reducerea costurilor pe nivelurile și activitățile de susținere a producției.

Prin analiza metodei ABC, Cooper și Kaplan atrag atenția managerilor unei întreprinderi să cerceteze cu mare atenție costurile aflate în declin la fiecare categorie și să stopeze alocarea lor asupra proceselor. În particular

costurile de susținere a facilităților, considerate ca făcând parte din activitățile-suport, nu ar trebui repartizate pe produse individuale, ci efectuată o regrupare a acestora în cadrul activităților principale. Autorii, de asemenea, precizează că managerii trebuie să considere costul suplimentar (de depășire) a producției ca pe un articol separat decât să-l „ambaleze” într-o estimare a creșterii costurilor, deoarece costul suplimentar al producției nu reflectă nimic referitor la productivitatea capitalului sau a manoperei.

Calculând costurile pe unitatea de produs pe baza volumului produsului se poate ajunge la „moartea în spirală” a acestora, deoarece costurile pe unitatea de produs cresc în mod dramatic atunci când volumul se micșorează. Managementul va ridica prețurile, iar acestea vor conduce mai departe la volume de producție în descreștere. La rândul lor, aceste scăderi ale volumului de producție declanșează creșterea prețurilor de vânzare. Organizarea și aplicarea metodei ABC necesită un efort însemnat. Este un nou sistem de calcul al costurilor absolut necesar, un nou mod de gândire în privința costurilor. În majoritatea cazurilor, metoda ABC trebuie implementată în completarea sistemelor de cost tradiționale, care sunt necesare scopurilor contabilității manageriale.

Odată ce o întreprindere decide să implementeze metoda ABC, trebuie să determine nivelul detaliilor informaționale pe care dorește să le colecteze și să le pună la dispoziția managementului, cunoscut fiind faptul că o informare mai precisă este mult mai costisitoare. La un anumit punct, detaliul adițional nu merită efortul. Cokins, Stratton și Helbling oferă o implementare utilă, focalizată pe metoda ABC, și discută pe larg aceste probleme. De exemplu, întreprinderile vor trebui să-și focalizeze atenția în particular asupra resurselor costisitoare, asupra resurselor al căror consum variază în funcție de produs sau asupra resurselor ale căror modele de cerere nu sunt corelate etaloanelor de alocare tradiționale.

Premisele organizării contabilității de gestiune și calculației costurilor prin metoda ABC

În vederea garantării eficiente a modului de organizare a contabilității de gestiune și a calculației costurilor prin metoda ABC s-au avut în vedere următoarele premise:

1. Adoptarea metodei de calculație a costurilor pe activități (ABC). În alegerea metodei ABC s-au avut în vedere factorii de organizare ai contabilității de gestiune și calculației costurilor precum: mărirea întreprinderii, utilizarea tehnologiei, numărul produselor, semnificația costurilor indirecte și competiția. Implementarea metodei de calculație a costurilor pe activități în industria textilă

se realizează în concordanță cu anumite cerințe legate de factorii sus-amintiți și presupune:

- stabilirea proceselor, a activităților și operațiilor conform specificului organizării transversale a întreprinderii;
- stabilirea unităților de măsură sau a inductorilor de costuri (cost drivers) aferente obiectelor calculației costurilor, specifice industriei confecțiilor textile;
- adoptarea și îmbunătățirea sistemului documentelor justificative potrivit specificului metodei ABC. În cadrul acesteia se vor include și documentele justificative ce vizează înregistrarea producției, a costurilor, a abaterilor de la costurile antecalulate, respectiv analiza indicatorilor de pilotaj și a tablourilor de bord.

2. Stabilirea intervalului de timp aferent desfășurării operațiilor economico-financiare și determinării costurilor. Pentru a nu denatura costurile în cadrul exercițiului se păstrează perioada de gestiune aleasă în antecalculație și în postcalculație. Astfel, potrivit specificului industriei confecțiilor textile, perioada de gestiune aleasă se raportează la lună sau la semestru, dar cu unele excepții și anual. În cazul raportărilor periodice (lunare), conducerea și serviciile funcționale ale întreprinderii trebuie să ia în considerare unele aspecte ce vizează:

- mijloacele tehnice și personalul alocat în vederea realizării acestor activități. Dacă ținem cont de specificul metodei ABC, acest lucru nu constituie un impediment pentru serviciile funcționale ale întreprinderii, iar resursele umane sunt bine delimitate;
- determinarea cu justete a producției și a costurilor producției obținute. Metoda ABC se remarcă în special prin acest aspect al corectitudinii determinării costurilor;
- organizarea controlului operativ și postoperativ. Posibilitățile oferite de metoda ABC în acest sens vin să completeze precedentele aspecte menționate;
- informarea diferitelor categorii de utilizatori ai întreprinderii. Metoda ABC oferă o cantitate imensă de informații necesare tuturor categoriilor de utilizatori (conducere, servicii funcționale, alte servicii) care se utilizează pentru analiză și raportare.

3. Alegerea personalului competent în vederea executării lucrărilor specifice contabilității de gestiune și calculației costurilor. În cazul metodei ABC, fiecare serviciu funcțional sau departament își are un reprezentant. Elaborarea lucrărilor de antecalculație, cât și de postcalculație se realizează la nivel de serviciu funcțional, iar astfel responsabilitatea privind întocmirea și asumarea

răspunderii revine în speță doar departamentului respectiv. Toate bugetele sunt colectate apoi de compartimentul de contabilitate al întreprinderii și supuse aprobării de conducerea instituției respective.

4. Planificarea în timp a lucrărilor specifice contabilității de gestiune și calculației costurilor. Acest aspect este strâns legat de precedentul, iar modalitatea de vizionare privind gradul de îndeplinire a sarcinilor asumate pe departamente se realizează cu ajutorul graficelor sau al situațiilor tabelare, ele putând îmbrăca forme diferite, în funcție de cerințele conducerii întreprinderii.

5. Alegerea modului de prelucrare a informațiilor obținute din contabilitatea de gestiune. Datorită faptului că metoda ABC presupune un volum imens al introducerii și prelucrărilor de date, este necesară procesarea acestora cu ajutorul unor programe informatice performante, ce rulează pe platforme dotate cu calculatoare performante. Aici intervine și avantajul prelucrării datelor în rețea, fie ea de tip intranet sau internet.

Procese și activități. Rolul și implicațiile acestora asupra contabilității de gestiune și calculației costurilor

Având în vedere faptul că multe dintre noțiunile specifice metodei costurilor pe activități sunt interpretate în mod diferit de diverși autori, vom încerca să aducem unele lămuriri în ceea ce privește definirea noțiunilor și caracterul lor definitoriu. Metoda ABC are la bază decupajul transversal al întreprinderii în procese și activități. Dar cum definim corect noțiunile de *proces* și *activitate* și care ar fi *ordinea de abordare* a acestora în cadrul metodei ABC?

Una dintre definițiile date de specialiști precum Horvath și Mayer plasează procesul în cadrul unui lanț de activități orientat spre obținerea unui output și care se caracterizează prin: output-ul unei realizări, al unui rezultat; un consum de resurse evaluat la nivel de costuri; un factor de influență a costurilor care este, în același timp, și etalonul de măsură pentru numărul proceselor de executat. După părerea celor doi specialiști, această definiție a procesului ar fi valabilă pentru orice sector al întreprinderii, în timp ce calculația costurilor de proces nu se referă la producția înțeleasă în sens restrâns, ci la cea la nivel global. O definiție mult mai clară a noțiunii de activitate este dată de către profesorii K. Ebbeken, L. Possler și M. Ristea în lucrarea intitulată „Calculația și managementul costurilor” astfel: „o operație dintr-un loc de costuri care determină consumul unor factori de producție. O activitate se denumește și delimitează întotdeauna cu ajutorul unui verb ca, de exemplu, preluarea unei oferte sau transmiterea unei comenzi”. (Ebbeken, Possler, Ristea, 2000, p. 366).

Ținând cont de cele precizate anterior și de tendința enunțată în literatura de specialitate internațională, considerăm adecvată și în același timp realistă o delimitare a proceselor și activităților de maniera următoare: familie de procese, procese, activități și operații. Cauzele care au determinat această alegere reies din însăși definirea acestor noțiuni care sunt prezentate în continuare.

Familia de procese reprezintă o grupare de procese ce pot fi unite între ele prin două tipuri de fluxuri: informații și/sau materiale. Familia de procese poate fi asimilată doar unei funcțiuni mari de optimizare a unei întreprinderi, cum ar fi: achiziția, producția sau comercializarea.

Procesele reprezintă o grupare de două sau mai multe activități participante la un obiectiv comun, unite fiind între ele prin aceleași două tipuri de fluxuri (materiale și/sau informații), ca și în cazul familiei de procese. Procesul furnizează un produs sau o prestație internă sau externă. Toate activitățile cuprinse în cadrul unui proces se înlănțuie în mod logic. Ținând cont de formarea „output-ului” procesului, se procedează la sortarea activităților pornind de la cele situate în amonte spre cele din aval (de exemplu: definirea politicii de achiziție, comercializare în cantități mari etc.).

Activitatea reprezintă o grupare de două sau mai multe operații participante la un obiectiv comun care fac apel la un „savoir-faire” omogen. Și în acest caz „output-ul” activității va fi identificat. Înlănțuirea activităților ține cont de trei tipuri de fluxuri: materiale, prestații sau informații, cum ar fi de exemplu: căutarea surselor de aprovizionare, referințele asupra clienților etc. Experiența practică a demonstrat că se poate vorbi de două categorii de activități: activități principale și activități parțiale sau activități suport. Numeroși autori consideră că activitățile de susținere sau suport nu sunt altceva decât resurse la dispoziția activităților principale și că, fără acestea, ele trebuie să dispară. După părerea noastră, între activitățile principale și cele parțiale (suport, susținere) poate exista o relație de concentrare a mai multor activități parțiale în cadrul unei activități principale, concentrare care poate fi făcută în totalitate sau doar în parte, având la bază unități de măsură diferite. Deosebirea esențială constă în nivelurile diferite la care se produc decontările în cadrul calculației costurilor. În cele mai multe cazuri un număr de 3-7 stimulatori de costuri influențează 80% din volumul costurilor indirecte. Alegerea inductorilor de cost trebuie făcută cu mare precauție, deoarece alegerea greșită a unora dintre ei poate conduce la erori de alocare greșită asupra purtătorilor de costuri și, în final, la costuri inexacte, ce nu reflectă realitatea.

Dacă ținem cont de modul de derulare a activităților raportate la perioada de gestiune, putem identifica trei tipuri de activități:

1. *activități antemergătoare producției*. Aici se pot include acele activități care vizează planificarea producției, proiectarea și dezvoltarea produselor;

2. *activități suport (de asistare)*. Aici se pot include activități ce ocazionează existența obiectelor costurilor (produse, lucrări executate, servicii prestate) legate în mod nemijlocit de contribuția la reușita pe ansamblu a activităților principale (de exemplu: livrarea comenzilor clienților în termenul prevăzut prin contract, emiterea facturilor pentru expedierea produselor etc.);

3. *activități curente*. Aici se pot include toate activitățile logistice necesare asigurării continuității activității pe ansamblul întreprinderii.

Operația reprezintă baza analizei acțiunilor personalului angajat în realizarea acestora (de exemplu: vizitarea saloanelor de prezentare, stabilirea de contracte etc.). Operația reclamă participarea obligatorie la o activitate. Ținând cont de optimizarea organizării interne spre ce niveluri s-ar îndrepta o analiză coerentă și avantajoasă pentru întreprindere? După părerea noastră două sunt nivelurile ce permit o analiză riguroasă a informațiilor furnizate îndreptate spre optimizarea organizării interne a întreprinderii, și anume: nivelul *activitate* și nivelul *operație*. În tabelul 1 este prezentat un exemplu de articulare între niveluri diferite ale proceselor, activităților și operațiilor.

Exemplu de familie de procese și detalierea acesteia

Tabelul 1

<i>Familia de procese: Achiziție</i>			
Procese: Definirea politicii de achiziție		Procese: Definirea condițiilor de aprovizionare	
<i>Activitate</i>	<i>Activitate</i>	<i>Activitate</i>	<i>Activitate</i>
Căutarea surselor de aprovizionare	Referințele asupra furnizorilor	Contractarea aprovizionărilor	Definirea normelor de calitate în cazul aprovizionărilor
<i>Operații</i>	<i>Operații</i>	<i>Operații</i>	<i>Operații</i>
- vizitarea saloanelor - primirea furnizorilor - primirea ofertelor - etc.	- stabilirea caietului de cheltuieli - definirea condițiilor de achiziție - etc.	- stabilirea contractelor - definirea volumului achizițiilor - definirea condițiilor de aprovizionare	- stabilirea caietelor de cheltuieli - definirea specificațiilor tehnice

Purtătorii de costuri. Rolul acestora în contabilitatea de gestiune și calculația costurilor

Rezultatul material obținut în urma desfășurării procesului de fabricație este concretizat în produse, lucrări, servicii etc. Alegând o metodă de contabilitate de gestiune și calculație a costurilor, purtătorii de costuri reprezintă baza pentru care se calculează cu anticipație costurile, la începutul perioadei de gestiune, dar și costurile efective, la sfârșitul aceleiași perioade. În contabilitatea de gestiune și calculația costurilor, purtătorii de costuri îndeplinesc două funcții (Călin, 2000, p. 73):

- „de măsurare și control al volumului de activitate desfășurat de întreprindere;
- de identificare a cheltuielilor specifice și în anumite condiții de preluare a celor comune care se colectează inițial pe sectoare”.

Determinarea purtătorilor de costuri are la bază mai multe criterii. Astfel, în funcție de nomenclatorul produselor, distingem purtători grupați pe grupe de produse și loturi (serii) fiind specifice întreprinderilor din industria textilă. În cadrul acestora se ține cont de tipul de materie primă utilizată, de tehnologia și de durata ciclului de execuție.

În funcție de modul de organizare și de tehnologia producției utilizate, întreprinderile din industria textilă detaliază purtătorii de costuri la nivelul fazelor de fabricație. Principalele forme de organizare în vederea executării confecțiilor textile sunt:

1. Forme individuale de execuție a produselor, de la croire și până în faza finală de finisat.
2. Forme de grupare a unor operații (pe faze de execuție) cu întreruperi cum ar fi: până la proba a I; până la proba a II-a și la gata (finisat). Această formă se folosește la executarea confecțiilor după comandă și măsură individuală și în care se încadrează diversele categorii de calificare a executanților.
3. Forme de organizare pe grupe mai mici de operații în care se execută produse în serie mică.
4. Forme de organizare pe faze de operații desfășurate pe locuri de muncă ce corespund executării produselor în serie mare.

În desfășurarea procesului tehnologic de execuție se are în vedere ca fiecare operație să fie executată într-un timp limitat.

Comensurarea cantitativă a volumului producției obținute se realizează cu ajutorul unităților de calculație, care îmbracă două forme: fizică și convențională. În industria textilă se utilizează ambele unități de calculație. În

cadrul unităților de calculație fizice sunt cuprinse: unitățile de măsură tehnice precum m, m², completul, bucata, perechea etc. În categoria unităților de calculație convenționale pot fi menționate atât forma unităților de timp (număr ore fabricație, număr ore testare, număr ore prelucrare, număr ore executate, număr ore întreținere), cât și forma referențială (număr loturi lansate, număr contacte lunare, număr foi centralizatoare, număr antecalculații, număr contacte investiții, număr colaborări etc.).

Clasificarea cheltuielilor de producție și importanța acestora pentru organizarea bugetării, contabilității de gestiune și calculației costurilor în industria textilă

Determinarea corectă a unui cost de producție presupune urmărirea corespunzătoare a consumului factorilor de producție utilizați de o întreprindere. Contabilitatea de gestiune este în măsură să evidențieze aceste aspecte și să le înregistreze, în timp util și în totalitatea lor, furnizând astfel situații financiare exacte, ce permit conducerii întreprinderii a lua decizii eficiente. Determinarea costului de producție are la bază, pe de o parte, clasificarea producției, iar, pe de altă parte, clasificarea activităților specifice metodei Activity-Based Costing.

Costul de producție este reprezentat de suma cheltuielilor ca expresie valorică a consumurilor factorilor de producție efectuate cu ocazia fabricării unui produs, executării unei lucrări sau prestării unui serviciu. Costul de producție este dat de suma costurilor încorporabile. Ținând cont de aceste aspecte subliniate în definiția costului de producție, se impune efectuarea unei clasificări a cheltuielilor ce intră în componența costului de producție.

Din punctul de vedere al conținutului economic al cheltuielilor de producție, deosebim în cadrul metodei ABC două categorii de cheltuieli: cheltuieli cu materiile prime și cheltuieli cu salariile. Cheltuielile cu materiile prime sunt reprezentate de consumul de obiecte ale muncii (consum de materii prime și materiale directe). Cheltuielile cu salariile sunt reprezentate de consumul de forță de muncă umană (salarii datorate personalului și accesorii⁽²⁾ la salarii).

Din punctul de vedere al includerii în costul obiectului calculației, deosebim: cheltuieli directe și indirecte. Cheltuielile directe reprezintă acea categorie de cheltuieli care se poate include în mod direct în costul de producție, deoarece prezintă posibilitatea identificării directe asupra obiectului de calculație (produse, lucrări, servicii, comenzi etc.). Cheltuielile indirecte reprezintă acea categorie de cheltuieli care nu se includ direct în costul obiectului calculației, ci se apelează la o alocare corespunzătoare asupra purtătorilor de costuri, folosind inductori de cost⁽³⁾ specifici. Cu alte cuvinte, ele nu se pot identifica direct pe purtătorii de costuri, ci se colectează pe activități și apoi se alocă asupra obiectelor de calculație, ținând cont de inductorii de cost atent selecționați.

În funcție de destinația pe care o capătă, cheltuielile se împart în cheltuieli aferente proceselor întreprinderii și cheltuieli aferente activităților. Cheltuielile (resursele) proceselor cuprind totalitatea resurselor identificate în funcție de modul de structurare pe procese a întreprinderii. Acestea corespund, de regulă, funcțiilor întreprinderii precum: aprovizionare, producție, desfacere, comercializare, administrație, controlul calității etc. Cheltuielile activităților cuprind toate acele cheltuieli care au fost alocate procentual dintr-un anumit proces al întreprinderii.

În funcție de comportamentul pe care îl au cheltuielile proceselor în momentul alocării asupra activităților, distingem: cheltuieli fixe și cheltuieli variabile. La nivel de proces se identifică ambele categorii de cheltuieli, ținând cont de destinația primită în momentul alocării din contabilitatea financiară în contabilitatea de gestiune.

Din punctul de vedere al vizibilității momentului de alocare a resurselor asupra obiectelor de cost cu ajutorul inductorilor de costuri, toate cheltuielile fixe devin variabile pe termen scurt, dacă se cercetează cu atenție cauza sau originea acestora. Variabilitatea cheltuielilor este dată de proximitatea față de clienți, de gradul de complexitate sau perioada de derulare a acestora. Acest tratament aplicat de metoda ABC constituie aportul cel mai important în rezolvarea alocării cheltuielilor fixe asupra obiectelor de costuri.

Note

⁽¹⁾ Activități provaloare – activități aducătoare de valoare.

⁽²⁾ Prin accesorii se înțeleg contribuțiile unității la asigurările sociale, fondul de șomaj, fondul de sănătate etc.

⁽³⁾ Inductor de cost sau cost driver reprezintă unitatea de măsură (de referință) utilizată pentru alocarea cheltuielilor indirecte (producție, administrație, desfacere).

Bibliografie

- Călin, O. (2000). *Contabilitatea de gestiune și calculația costurilor*, Editura Genicod, București
- Căpușneanu, S. (2005). Referat doctorat cu tema *Posibilități de aplicare a metodei de calculație a costurilor de proces în industria textilă*, ASE, București
- Ebbeken, K., Possler, L., Ristea, M. (2000). *Calculația și managementul costurilor*, Editura Teora, București
- 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)
- Ravignon, L., Bescos P.L., Joalland M., Le Bourgeois S., Maléjac A. (2003). *Méthode ABC/ABM, Edition d'Organisation*, Paris