

MANAGEMENTUL STRATEGIC AL COSTURILOR ȘI INSTRUMENTELE DE LUARE A DECIZIILOR MANAGERIALE

L. Bugaian

Universitatea Tehnică a Moldovei

Informația despre costuri este importantă pentru manageri, mai ales din considerente că prin analiza costului se identifică necesitățile de îmbunătățire a produselor. Contabilitatea de gestiune tradițională este concentrată spre abordare bugetară și financiară anuală, fără a ține cont de întreaga durată de viață a produsului. Noile instrumente ale managementului modern așa ca, *analiza valori, calitatea totală și gestiunea pe activități* implică o gestionare a costului global.

Se spune că industria japoneză datorează competitivitatea pe piața mondială unui mod de gândire orientat spre proces. Este vorba despre o interacțiune între viziunea în termeni de activitate și cea de know-how, o convergență între gestiune, analiza muncii, planificare și calitate. Această concepție se bazează pe tehnicile de optimizare a costului, începând de la faza de concepție și continuând cu întregul ciclu de viață, nu doar pe monitorizarea și controlul costurilor de fabricație. Instrumentele utilizate sunt regrupate sub denumirile: *costul ciclului de viață (Life Cycle Costing)*, *costul țintă (Target Costing)* și *gestiunea continuă a costului (Kaizen Costing)*. În cadrul ciclului de viață al unui produs există trei faze importante: faza de planificare, faza producției și faza de abandonare. Costul ciclului de viață se utilizează preponderent în faza de planificare pentru a estima costul produsului pe perioada întreagă de viață. Target costing se utilizează în faza de planificare pentru a alege designul produselor și proceselor și care să permită producerea lui pentru un anumit cost, generând un nivel acceptabil al profitului, volumului vânzărilor și la funcționalitatea de nivel țintă.

Tradițional managementul costurilor era focusat pe faza de fabricare a ciclului de viață a produsului. Costurile fazei de pre-fabricare, așa ca cele de cercetare – dezvoltare, design și cele de post-fabricare și abandonare erau tratate ca costuri de perioadă. Prin urmare nu erau prinse în calculație și, deci, în costul produsului. Astfel erau în afara controlului costurilor pe produse.

Calcularea costului în baza ciclului de viață estimează și acumulează costurile pe toată

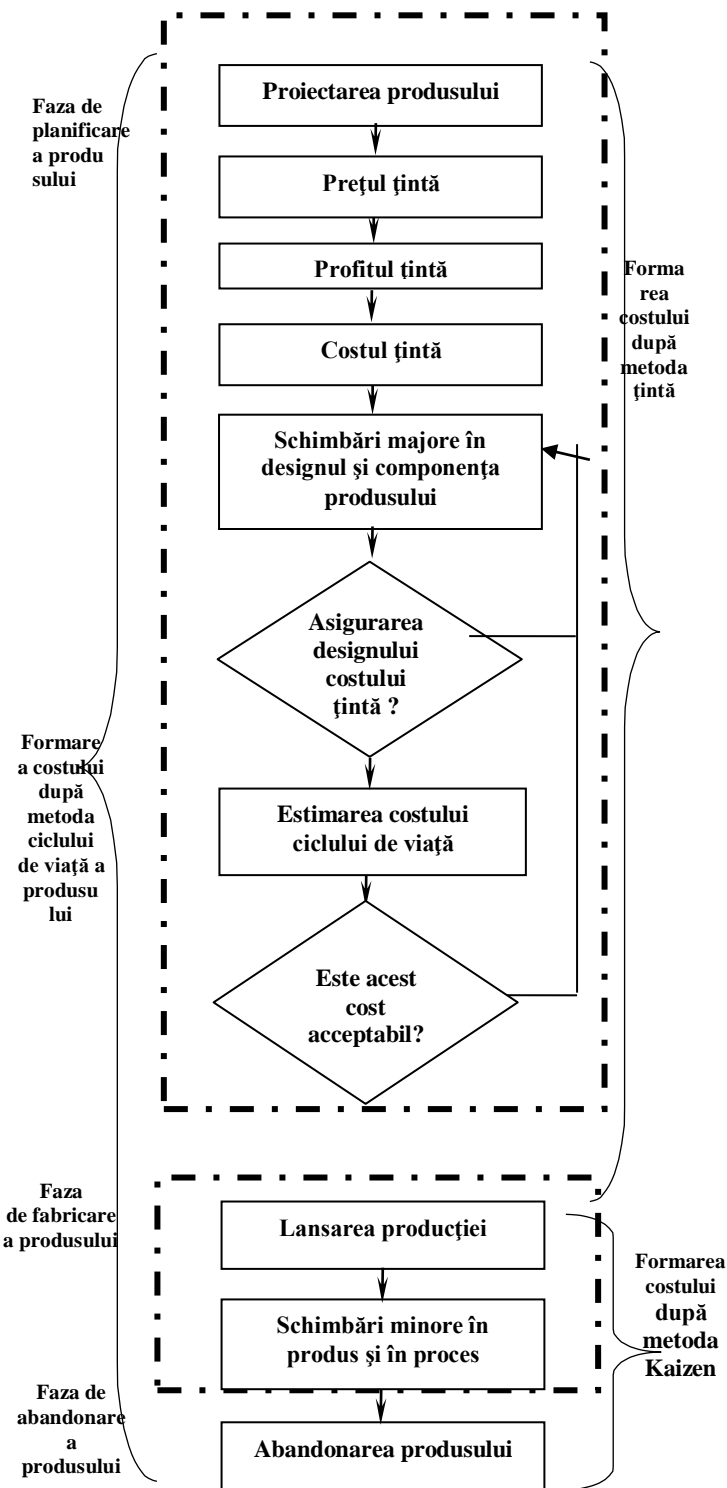


Figura 1. Instrumente de formare a costurilor pentru procesul de luare a deciziilor manageriale.

- perioada de viață a produsului pentru a determina dacă profiturile primite pe parcursul fazei de fabricație acoperă costurile generate pe parcursul fazei de pre și post – fabricație. Figura 1. ilustrează structura tipică a costurilor generate pe tot ciclul de viață a produsului, ce include următoarele faze: faza de planificarea și design, faza de fabricare și vânzare, și cea de abandonare.

Gestionarea ciclului de viață presupune:

- Integrarea fazelor ciclului de viață pentru pilotajul întreprinderii;
- Gestionarea impactului economic (cost, termene, calitate) din amonte spre aval, de la concepție la realizare (prin simulări);
- Gestionarea fazelor tranzitorii (lansări sau abandonări de produse).

Managementul tradițional nu răspunde exigențelor acestei analize, în schimb, gestiunea pe activități și aplicarea ABC permite optimizarea ciclului de viață, deoarece:

- Reprezintă un limbaj comun (activitățile) care nu corespunde anuităților bugetare;
- Favorizează efectuarea simulărilor (prin prezentarea ca o bază de date flexibilă);
- Facilitează gestionarea fazelor tranzitorii prin oferirea unui cost pertinent (care poate fi calculat după mai multe dimensiuni: pentru procese, pentru diferite perioade de timp etc.).

Conceptul de ciclu de viață a produsului constă în acumularea costului activităților care survin pe parcursul ciclului de viață al unui produs, de la concepție la abandon. Necesitatea aplicării ciclului de viață a produsului este dată de următoarele aspecte:

- Viziunea asupra întregului ciclu de viață oferă informații despre cost care nu sunt vizibile din periodizarea anuală;
- Este imposibilă compararea într-un an a unui produs nou cu produs aflat în faza de maturitate, ceea ce face imposibilă gestiunea produselor utilizând instrumente tradiționale;
- Un produs reprezintă un angajament al întreprinderii față de clienții săi, iar abordarea de ciclu de viață a produsului oferă posibilitatea respectării acestui angajament pe toată durata ciclului de viață a produsului, oferind informații despre activități și resursele necesare;
- Ajută la identificarea costului de mediu și la gestionarea acestuia.

Abordarea de ciclu de viață a produsului este foarte utilă, mai ales în mediile în care există un nivel ridicat al costurilor de planificare și dezvoltare sau unde rata abandonului este ridicată. Identificarea costurilor totale ale ciclului de viață permite o viziune amplă asupra înțelegerii și gestionării costului ciclului de viață a produsului. În particular, această abordare ajută managerii să înțeleagă importanța costurilor pe parcursul dezvoltării și fabricării produsului și să identifice domeniile în care eforturile de reducere a costurilor sunt mai eficiente.

Noțiunile de costuri țintă au fost elaborate și utilizate de companiile japoneze și americane. După japonezii Sakurai și Tanaka costul țintă este un instrument de gestiune a costurilor, care permite reducerea costului total al produsului pe tot ciclul lui de viață. Americanul Cooper afirmă că costul țintă este costul de producție al unui produs astfel încât, odată vândut, acesta să genereze o marjă țintă de profit. Determinarea costului țintă implică următoarele faze:

- Faza 1. Determinarea prețului țintă care ar fi acceptat de consumator;
- Faza 2. Determinarea costului țintă ca diferență dintre prețul țintă și profitul țintă;
- Faza 3. Determinarea costului estimativ al produsului;
- Faza 4. Dacă costul estimativ depășește costul țintă este necesar de a elabora careva căi de diminuare a costului estimativ la nivel de cel țintat.

Prima fază necesită o evaluare a prețului țintă, care depinde de la caracteristicile funcționale ale produsului și pentru care se face o analiză prospectivă a pieței, realizată cu ajutorul studiilor de piață. Este un preț care este competitiv cu produsele și prețurile acestora pe piață. Marja de profit țintă depinde de rata planificată de recuperare a investițiilor avută ca țintă pentru companie și de rata de profit către vânzări.

Utilizarea eficientă a acestei metode depinde de abordarea cât mai serioasă a echipei de analiză și implementare. În echipă vor fi incluși designeri, ingineri, specialiști de la furnizări și producție, marketing, economiști. Scopul acestei echipe este de a propune un plan de acțiuni pentru un produs ce ar atinge costul țintă, specificat pentru un produs cu o funcționalitate și calitate competitivă corespunzător prețului țintă. Acest proces este un proces iterativ, care poate fi repetat în cazul de schimb al mediului de afaceri. Dacă nu se mai poate atingea nivelul dorit țintă produsul se abandonează.

Pentru analiza acestei abordări echipa de design poate utiliza metoda *ingenieriei reverse* (tear – down

analysis), care implică examinarea produselor competitorilor în scop de a identifica oportunitățile de îmbunătățire a produsului, și deci, de reducere a costurilor.

O altă metodă utilizată în abordarea costului țintă este *ingineria valorii* sau *analiza valorii*, care presupune o examinare sistematică interdisciplinară a factorilor ce afectează costul produsului în scopul de a determina mijloacele de atingere garantată a caracteristicilor specificate la cerințele anumite de calitate și de cost țintă. Analiza valorii necesită utilizarea *analizei funcționale*. Acest proces presupune descompunerea produsului în părți componente care specifică funcțiile produsului. Orientându-și atenția pe funcțiile produsului, echipa de design va ține cont de componentele care îndeplinesc aceeași funcție fiind elemente constitutive ale altor produse, crescând astfel posibilitatea de a utiliza componente standard. Apoi se identifică cât intenționează să plătească clientul pentru fiecare funcție și care este costul acesteia. Pentru că acest proces se bazează pe noțiunea de valoare a fiecărei funcții pentru client, interesul este îndreptat spre situațiile în care costul funcției unei componente depășește valoarea percepută de client. Acest proces identifică funcțiile care nu sunt valoroase pentru acesta, în acest sens, costul se urmărește cu ajutorul informației primită în urma utilizării metodei de formare a costurilor bazate pe activități (ABC) ce aduc și nu aduc valoare. Adicional metodelor abordate mai sus în companiile japoneze (nipone) se utilizează metoda Kaizen, care presupune reorientarea interesului spre operaționalitatea procesului și desfășurarea acestuia în modul cel mai eficient (activitatea de kaizen costing). Acest instrument îndreaptă atenția organizației spre lucrurile pe care managerii sau operatorii sistemului existent le pot face pentru a reduce costul. Apoi, spre deosebire de target costing care era utilizat de echipa de design înainte ca produsul să fie în fabricație, kaizen costing este utilizat de personalul din producție în timpul fabricării produsului.

Kaizen și target costing sunt asemănătoare prin faptul că urmăresc o țintă, însă se deosebesc prin modul de urmărire a țintei respective: la target costing se pornește de la considerațiile clienților, în timp ce kaizen costing se bazează pe profitabilitatea obiectivelor impuse de manageri.

Abordarea Kaizen înlocuiește abordarea costurilor țintă în procesul de producție și reprezintă manifestarea întoarcerii spre cauzele performanței și originile productivității, lucru posibil într-o viziune transversală și efectuând o analiză a proceselor conform ABC. Atenția metodei Kaizen se îndreaptă

spre îmbunătățirea procesului de producție. Aceste îmbunătățiri iau forma dezvoltării sistemului de lansare în fabricație, setare a mașinilor, îmbunătățirii performanțelor mașinilor pentru a reduce pierderile, formarea și motivarea personalului, încurajarea acestuia să caute și să identifice schimbările care ar conduce la îmbunătățirea costului.

Prin urmare, în atenția kaizen costing nu este produsul, dar procesul de fabricație. În acest proces, dimensiunea cea mai importantă este cea organizațională, capacitatea de a comunica. Succesul aplicării acestui demers este dat de cunoștințele tehnice puse la comun de mai multe departamente și de aplicarea unor instrumente de gestiune.

În scopul organizării unui sistem eficient de management al costurilor, care ar fi orientat spre satisfacerea cerințelor clienților o atenție deosebită trebuie dat analizei lanțului valoric. Acest instrument este prezentat grafic în figura 2. Lanțul valoric este un set de activități care creează valoare pe tot parcursul ciclului de viață a produsului, începând de la materia primă și terminând cu livrarea produsului clientului final. Coordonarea componentelor lanțului valoric creează condiții pentru îmbunătățirea nivelului de satisfacere a cerințelor clientului, în particular, în termeni de eficiență a costurilor, calității și condițiilor de livrare. O companie care dirijează activitățile lanțului mai eficient, la costuri mai mici decât competitorii capătă avantaje competitive. De aici și vine importanța de a înțelege cum sunt realizate activitățile lanțului și care este interdependența dintre ele. Lanțul valoric nu este o simplă colectare a activităților. Este un sistem de activități interdependente și în care performanțele unei activități afectează performanțele și costurile altei activități. Este foarte important ca fiecare activitate să fie evaluată din punct de vedere a consumatorului rezultatului acestei activități. Astfel, dacă fiecare relație din lanț este luată drept relație furnizor – consumator, pentru fiecare componentă se formează un feed back informațional despre calitatea serviciilor prestate de furnizorul corespunzător. Aceste legături, formând oportunități pentru îmbunătățirea fiecărui component, îmbunătățesc lanțul valoric în total. Prin urmare, se formează un lanț de realizări ce corespund cerințelor următorului consumator din lanțul valoric și, corespunzător, consumatorului final.

Luând în considerație focusarea asupra rezultatelor finale ale lanțului valoric informația despre costuri capătă o nouă valoare – valoare strategică, iar managementul costurilor devine

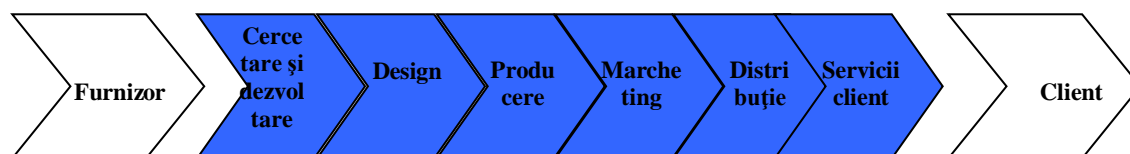


Figura 2. Lanțul valoric

management strategic al costurilor. Dacă managementul tradițional al costurilor este orientat înăuntru întreprinderii, noua viziune strategică orientează spre intrările și ieșirile întreprinderii. Aceste legături permit explorarea a mai multor oportunități orientate la piața furnizorilor și consumatorilor și rezultă în practică în diminuarea semnificativă a costurilor. Astfel, dezvoltarea legăturilor pe tot lanțul valoric beneficiază relațiile și aduce la beneficii mutuale pentru toate componentele lanțului și, în final, aduce satisfacerea necesităților consumatorului țintă.

Pentru a identifica cele mai bune căi de realizare și de organizare a activităților este necesar de a efectua benchmarkingul. Benchmarkingul este o tehnică de analiză ce permite identificarea celor mai înalte standarde de excelență a produselor, serviciilor sau a proceselor și compararea lor cu altele, care de regulă sunt numite „cele mai bune practici”. Este de asemenea o metodă de identificare a noilor idei și a noilor metode de îmbunătățire a proceselor, în deosebi, a capacității de satisfacere a așteptărilor consumatorilor. Obiectivul de bază a utilizării acestui instrument este îmbunătățirea procesului care să satisfacă necesitățile consumatorilor. Benchmarkingul este procesul prin intermediul căruia compania se aliniază la cei mai buni în industrie și încearcă să imite stilul și procesele acestora. Aceste evaluări le permite companiilor să determine ce pot face ele ca să fie mai bune. Decizia de a iniția procedura de benchmarking este valoroasă deoarece le permite companiilor să descopere idei noi față de procesele tehnologice, de tratarea activității și de riscurile pe care le comportă.

Benchmarkingul permite companiilor să cunoască abordări inovative ale managementului, care creează bază pentru instruire continuă. Benchmarkingul acționează ca un motor de îmbunătățire a performanțelor prin intermediul stabilirii scopurilor posibile, care și-au demonstrat eficacitatea.

O altă direcție strategică este *managementul calității totale*. Rapoartele despre costul calității indică costul total de fabricare a produselor or serviciilor care nu se conformă cu calitatea cerută de client. Costurile calității totale sunt analizate prin patru categorii de raportare: costuri de prevenire, și evaluare, defecte interne și externe. Raportul despre

aceste categorii atenționează managementul la necesitatea de diminuare a acestor costuri prin alocarea lor rațională între categoriile enumerate.

Un instrument de îmbunătățire a activităților este *re-engineeringul* procesului de business, care este bazat pe examinarea proceselor de business și efectuarea schimbărilor esențiale în organizarea operațională a întreprinderii. Această abordare presupune schimbarea arhitecturii proceselor de producție, optimizarea fluxurilor în scopul optimizării lui și eliminării (micșorării) activităților ce nu aduc valoare, efect care aduce, în final, diminuarea costurilor producției și serviciilor.

Re-engineeringul se orientează la schimbări majore, esențiale, aducând o nouă filozofie în business, numită *Just in Time (JIT)*, care în ultimul timp în țările economic dezvoltate a depășit conceptul de diminuare a stocurilor. Astăzi abordarea JIT implică o dedicație continuă spre îmbunătățire în toate fazele sistemului de producție.

Scopul principal al sistemului JIT este de a fabrica produsele, componentele necesare la cantitatea, calitatea necesară, în termenul și la timpul necesar clientului. În particular JIT presupune următoarele:

- Eliminarea activităților ce nu aduc valoare;
- Stocuri zero;
- Defecte zero;
- Minimizarea trecerii de la un lot la altul;
- Zero stopări nereglementate de utilaj;
- Livrarea exact în timp.

Toate aceste cerințe reprezintă cerințe de perfecțiune și, practic, e ideal de a le realiza pe toate în practică. Dar, totuși, sunt niște cerințe spre care o întreprindere trebuie să și le pună ca orientare pentru o abordare de îmbunătățire continuă.

Bibliografie

1. **Diaconu P., Albu N., Mihai S.** *Contabilitatea managerială aprofundată*. – București: Editura Economică. – 326 p.
2. **Drury Colin.** *Management Accounting for Business Decision, 2nd edition*. - Thomson Learning, 2001. - 560 p.
3. **Kaplan Robert S., Atkinson Anthony A.** *Advanced Management Accounting, 3rd edition*. - New Jersey: Prentice Hall, 1998. – 985 p.

Recomandat spre publicare: 12.04.06