

ABC –ABM – Innovative Methods For Streamlining Public Spending

Inga BULAT*

*"Managers manage future
and consistently report the present to it "*
H. Bouquet

Abstract.

During the time, managers were seeking new methods of costs calculation incurred in the production of new products or services for profit and the achievement of more qualitative production services. In this way, the realization of some comparative cost – benefit analysis based on spending incurred by companies were very difficult, considering that the values were determined based on coefficients, without having established causal link with generating activities; the pursuit of cost reduction.

Today, one can appeal to other methods of increasing competitiveness, for example the development of political strategies. Also, indirect costs are considered secondary and support activities are underestimated as important for the companies' systemic management.

Keywords: method, expenses, indirect, principles, cost, entity, expense.

ABC-ABM- Metode Inovative în Eficientizarea Cheltuielilor Publice

Inga BULAT

*"Managerii administrează viitorul
și raportează în mod constant prezentul la acesta"*
H. Bouquin

Abstract.

De a lungul timpului economiștii căutau noi metodele de calculația cheltuielilor suportate în producerea noilor servicii sau produse în scopul obținerii unui profit și realizarea producției serviciilor mai calitative. În acest sens, realizarea unor analize comparative a cost-beneficii bazate pe cheltuielile suportate de întreprinderi erau dificile, având în vedere că valorile au fost stabilite pe bază de coeficienți, fără a se fi stabilit legături de cauzalitate cu activitățile generatoare; urmărirea reducerii costurilor.

Astăzi se apelează la alte metode de creșterea competitivității, cum ar fi spre exemplu dezvoltarea strategiilor de politici. De asemenea, cheltuielile indirecte sunt considerate secundare, iar activitățile de suport sunt subevaluate ca importanță în gestionarea sistemică a întreprinderilor.

Keywords: metoda, cheltuieli, indirecte, principia, cost, entitate.

JEL: M11, M41

* Inga BULAT, Phd UnAsm, bulat.inga124@gmail.com

1. Delimitări conceptuale a metodei ABC

Metoda de calculație ABC își are originile în studiile de specialitate și experiențele firmelor din Statele Unite ale Americii din anii '60-'70. Ulterior, metoda de calculație s-a perfecționat, fără afectarea conceptului inițial. Pe durata[1] anilor '70-'80, Robin Cooper și alți cercetători americani (Kaplan, Porter, Miller) și fancezi (Mevellec, Lebas, Lorino) dezvoltă metoda ABC în varianta actuală. Metoda ABC a apărut ca răspuns la influența progresului tehnic și apariției sistemelor de automatizări și calculatoare. Aceasta arată, în principiu, că analiza lanțurilor cauzale trebuie să coreleze produselor activitățile destinate exteriorului unei entități.[6]

Entitățile sunt susținute de guvern în dezvoltarea competitivă și realizarea produselor/serviciilor pe piață, unde guvernul are sarcina de a monitoriza și de a interveni în mod justificat în opțiunile private pentru a preveni „eșecuri ale pieței” și de a asigura o funcționare normală a pieței, ceea ce va mări credibilitatea și interesul cetățenilor în alocare eficientă a resurselor. În acest caz guvernul aplică noi metode de analiza cost-beneficiu a investițiilor pe programe/proiecte înaintate spre reformarea și dezvoltarea economică a statului. În acest scop utilizarea metodei ABC garantează analiza tuturor *costuri și beneficii ale societății luate ca un întreg*. Prin această metodă se face o analiză *cost-beneficiu social afiș ex ante ex post, și in medias res, prin urmare*: [1]

ex ante –selectarea celui mai eficient proiect social la sursele alocate în caz contrar se refuză din start. Aflarea valorii unui proiect presupune slaba estimare și incertitudinea mare a beneficiilor costurilor viitoare;

in medias res-resursele deja alocate sunt mai mici decât cele planificate, va duce la redimensionarea proiectului sau continuarea lui cu anumite ajustări, unde se va face o estimare mai bună pentru a reduce incertitudinea. resursele

ex post - resursele deja alocate sunt mici decât cele planificate în acest context se va face o estimare detaliată pentru omiterea incertitudinii, doar că poate să apară unele erori.

Astfel utilizând metoda ABC va asigura alegerea celor mai eficiente proiecte/programe din punct de vedere al costurilor sau va oferi explicații în cazul în care n-au fost selecționate.

Argumentele care vin în sprijinul metodei de calculație a costurilor ABC sunt bazate în general pe calitatea superioară a informațiilor generate în comparație cu cele ale metodelor de calculație tradiționale. Conform teoriei optimizării informației economice, cea mai bună informație este legată de cea mai bună decizie luată, iar cea mai bună decizie luată garantează creșterea valoarea economică a statului. [3]

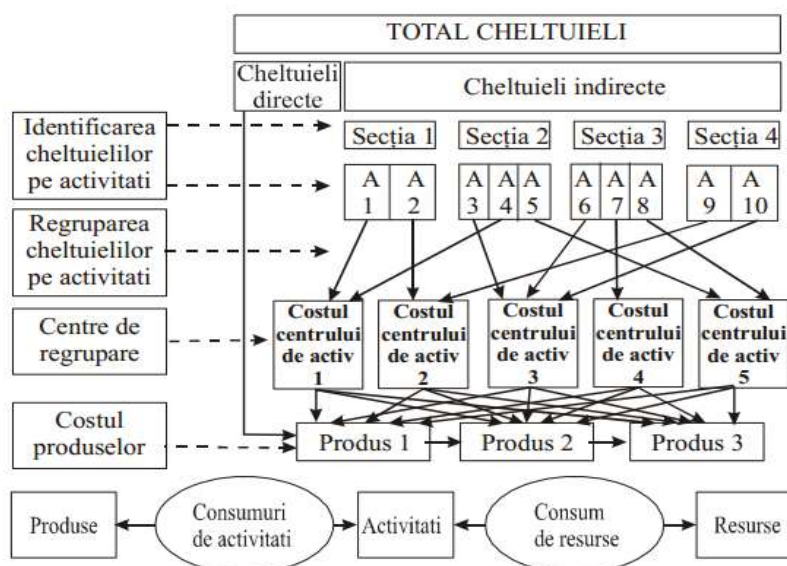


Fig.1 Schema general a formării costurilor prin metoda ABC

Sursa: Cojocaru C. N, Contabilitatea de gestiune

Prin metoda ABC se urmărește o creștere a gradului de cunoaștere a proceselor desfășurate în cadrul entităților prin detalierea acestora pe activități, considerate generatoare de costuri și delegarea deciziei, către populație de la nivelul inferior al piramidei ierarhice, cunoscători în detaliu ai fiecărei operațiuni specifice. Din acest motiv ei pot lua decizia cea mai bună pe baza informației rezultate din activitatea curentă, iar o succesiune de decizii corecte poate genera creștere economică. Aplicarea acestei metode duce practic la schimbarea mentalității populației prin creșterea responsabilităților și a puterii de decizie.

S-a constatat că produsele sunt cele care consumă activitățile, astfel, entitățile trebuie să identifice rețelele de activități, părți componente ale proceselor economice, și resursele consumate de acestea, iar ulterior să fie repartizate produselor. În prim plan este adusă activitatea care generează cheltuieli și nu produsele. Identificarea și măsurarea costurilor directe sunt operațiuni care nu ridică probleme deosebite, motiv pentru care, metoda ABC pune accent pe tratarea cheltuielilor indirecte. Pentru a stabili activitățile din cadrul proiectelor/programelor sunt necesare eforturi de concentrate ale specialiștilor din domenii diferite: contabili, experți în domeniul marketing, etc. Această echipă analizează detaliat procesele economice ale proiecte/ programe, pe acțiuni, sub forma unui tablou de bord, spre exemplu.

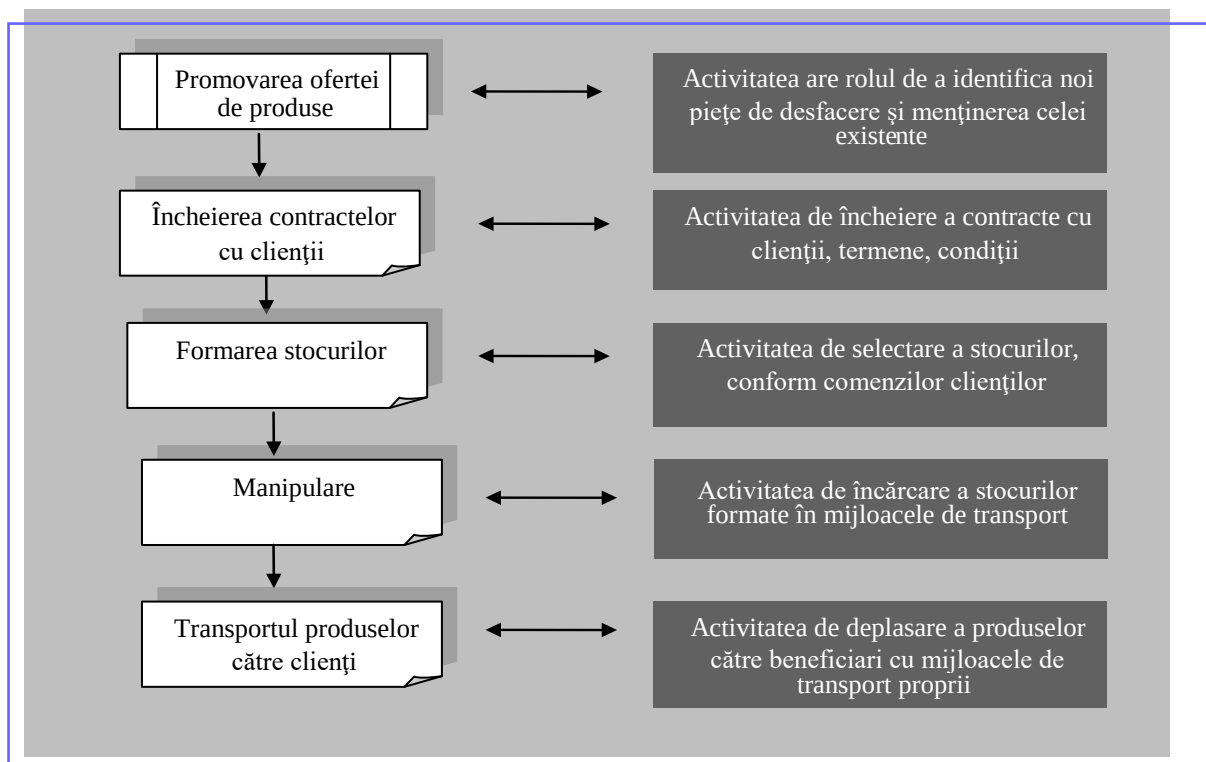


Fig.2 Tablou de bord al operațiunilor de producție

După stabilirea costurilor/cheltuielilor necesare desfășurării fiecărei activități, prin tehnicile specifice metodei ABC se va urmări modul de utilizare a resurselor, prin reconsiderarea raportului dintre cheltuielile directe și cele indirecte. Astfel, anumite cheltuieli, considerate indirecte, conform metodelor tradiționale vor fi directe față de acțiunile care le delimitează.

Managementul activităților pe baza cheltuielilor va cuprinde toate aspectele lanțului valoric al proiectelor/programelor: *cheltuieli generale și administrative*, iar calculația cheltuielilor pe activități (**ABC**) reprezintă o metodă de abordare a repartizării consumurilor, prin care se identifică principalele activități operaționale astfel se reduce sau se elimină activitățile negeneratoare de valoare și se repartizează cheltuielile utilizând ca baza activitatea care le generează.

Astfel consumurile indirecte vor fi repartizate folosind un sistem în două etape și pe mai multe domenii. Din aceste considerente metoda ABC are următoarele avantaje:

a) este destul de flexibilă prin faptul că permite o repartizare mai optimă și ușoară a cheltuielilor;

b) furnizează o informație cu privire la consumurile și costul activităților pe termen lung, care este relevantă pentru managementul strategic;

c) favorizează optimizarea întregii activități a entității prin furnizarea indicatorilor atât financiari, cât și nefinanciari.

Calculația costurilor pe activități (ABC) constituie un sistem de evidență și calculație a costurilor care are drept obiectiv reducerea gradului de utilizare a coeficienților de repartizare a cheltuielilor indirecte asupra obiectelor de cost. Tendințele metodelor de calculație moderne sunt:

- încadrarea unui număr ridicat de costuri în categoria costurilor directe ale obiectului de calculație a costurilor și reducerea ponderii cheltuielilor indirecte;

- cheltuielile indirecte să fie cât mai detaliate și omogene, astfel încât să se stabilească în mod clar relația cauză-efect;

- stabilirea ca bază de repartizare a criteriului cauză-efect al activității. Pentru aplicarea metodei de calculație a costurilor ABC trebuie comunicate în primul rând cerințele beneficiarilor, deoarece pentru a desfășura cu succes implementarea etapelor, metoda trebuie înțeleasă și acceptată. La realizarea calculației conform metodei ABC va trebui de respectat procedeele bine definite, un set de pași, și anume: [2]

Pasul 1: identificarea și analiza activităților care constituie baza de repartizare a cheltuielilor;

Pasul 2: colectarea costurilor;

Pasul 3: identificarea factorilor care determină costul unei activități, denumiți inductori de cost și calculul costurilor unitare pe inductori;

Pasul 4: afectarea costurilor activităților pe purtători. În contabilitatea de gestiune tradițională, principala caracteristică a metodelor de calculație a costurilor este repartizarea cheltuielilor indirecte pe baza unor coeficienți de repartizare, selectați aleator, fără ca aceștia să fie legați în mod direct de cauzele generatoare și de obiectul de calculație a costurilor.

În condițiile economiei moderne, unde cheltuielile indirecte tind să dețină o pondere din ce în ce mai ridicată din totalul cheltuielilor, iar stabilirea unei relații directe cauză-efect crește veridicitatea și utilitatea indicatorului de cost calculat.

Metoda ABC nu trebuie să fie abordată ca o problemă strict contabilă. Succesul aplicării ei este condiționat de nivelul tehnologiilor utilizate de către beneficiari, în special cele automatizate, precum și de disponibilitatea aplicării managementului strategic, deoarece analiza contabilă se bazează pe două principii fundamentale, și anume:[8]

1. produsele “consumă” activități sau produsele solicită activități, iar costurile activităților se transferă produsului corespunzător generatorilor sau inductorilor de cost;

2. activitățile, nu produsele, consumă resurse sau valori ce reprezintă factori productivi, costurile reprezentând, de fapt, expresia cuantificată, în termeni monetari, a acestor resurse sau factori productivi consumați de activități.

Pentru mărirea a eficienței aplicării acestei metode este necesară de ierarhizat cheltuielile, în funcție bazele de repartizare sau determinanți ai acestora, și anume:[8]

1. cheltuielile la nivel de unitate de produs – sunt aferente fiecărei unități de produs, fiind direct proporționale cu volumul producției;

2. cheltuielile la nivel de lot de produse – sunt legate de toate produsele obținute de o instituție fără a se calcula individual cheltuielile pe unitate de produs și sunt direct proporționale cu volumul producției;

3. cheltuielile de menținere a produsului – sunt anexe costurilor pe produs sau pe lot de produse, având același nivel indiferent de volumul producției, de exemplu: cheltuielile de dezvoltare, cheltuielile cu promovarea produsului;

4. cheltuielile de menținere a instalațiilor de producție – sunt comune tuturor activităților și nu pot fi imputate unui produs sau serviciu, de exemplu cheltuielile generale de administrație.

Stabilirea categoriei de cost face necesară declanșarea demersurilor de implementare a metodei de calculație a costurilor și a managementului bazat pe activități.

Metoda ABC se sprijină pe principiul potrivit căruia activitățile generează cheltuielile, iar purtătorii de valoare sunt cei care „creează” cererea pentru respectivele activități. Este necesară identificarea diferitelor activități și crearea unui centru de regrupare a costurilor pentru fiecare activitate generatoare de costuri. Activitățile pot fi extrem de variate și el se bazează pe anumite principii.

2. Principiile metodei Activity-Based Costing (ABC)

Principiile metodei cheltuielile bazate pe activități reprezintă o analiză a managementului care reflectă cu acuratețe costurile de producție ale produselor, lucrărilor, serviciilor oferite beneficiarilor în raport cu consumul de resurse ale proiectului/programului, de asemenea, asigură identificarea cauzelor de îmbunătățire a performanțelor și a rentabilității prin raportare la insuficiențele metodelor clasice de contabilitate de gestiune și calculația costurilor utilizate. De asemenea este o metodă mult mai simplistă în elaborarea costul, a devizelor de cheltuieli și a prețurilor de cesiune internă. Datorită metodei putem ține cont de importanța cheltuielilor strategice sau a produselor noi, acest lucru conduce la prezența unei analize precise a rentabilității diferitelor categorii de beneficiari, care face posibil determinarea unei imagini cât mai reale a performanțelor economico-financiare obținute de instituție în cauză.

Modalități îmbunătățite substanțial în separarea cheltuielilor directe de cele indirecte și de delimitarea precisă a acțiunilor ce intră în componența operațiilor din cadrul activităților va duce la îmbunătățirii rentabilității beneficiarului de proiect/ program prin obținerea unor cheltuielile cât mai reale, ceea ce presupune eliminarea criteriilor arbitrare de repartizare a cheltuielilor indirecte. În literatura de specialitate prezintă argumentele ce stau la baza oportunității cheltuielilor de producție obținute cu ajutorul metodei ABC, deoarece cheltuielile devin variabile în funcție de multiple cauze și că cele fixe se manifestă doar pe o perioadă foarte scurtă de timp, ceea ce dă posibilitatea determinării mai multor modalități de calcul al costurilor (pe produse, pe beneficiari, pe rețele de distribuție etc.). Dacă beneficiarii de proiecte/ programe în deciziile lor de obținerea profitului vor ține cont de principiile metode, atunci se va ameliora rentabilitatea programelor/ proiectelor pe care le monitorizează, încă din primele stadii de aplicare a acestora și vor constata unele efecte care îi avantajează în raport cu concurența, și anume: beneficiile obținute, reducerea pierderilor. Analiza detaliată a tuturor cauzelor ce conduc la creșterea volumului de producție, a diminuării subactivității și, în final, a scăderii prețurilor de realizare ale produselor. Una dintre cele mai importante contribuții o constituie faptul că remediază slăbiciunile abordărilor tradiționale de calcul al costurilor de producției/ serviciilor, ceea ce presupune diminuarea riscului de realizarea proiectelor fără a fi subvenționate anumite produse. Pentru a răspunde cerințelor și exigențelor utilizatorilor de informații contabile, s-a efectuat o analiză foarte atentă a principalelor cauze care au condus la alegerea metodei ABC (Activity-Based Costing) în comparație cu metodele tradiționale de cost și care stau la baza îmbunătățirii rentabilității proiectelor implementate, după cum urmează:[4]

A. Analiza ponderii cheltuielilor repartizate cu ajutorul indicatorilor, presupune repartizarea cheltuielilor indirecte proporțional distribuite pe toate produsele care sunt produse, astfel beneficiarul de proiect va duce la obținerea beneficiilor și majorarea fiabilității entităților. Dacă metoda tradițională clasau cheltuielile indirecte pe produsele din proiect, acest lucru însemna că, de fapt, anumite produse sau anumiți beneficiari suportau în realitate în proporție de 10-15% din cheltuielile indirecte, în timp ce alți clienți suportau cu până la 40% din cheltuielile indirecte. Tocmai această situație a generat apariția fenomenului de subvenționare între produse (beneficiari). Prin utilizarea metodei ABC produsele, care conform procesului lor tehnologic comportau mai multe operațiuni și sunt imputate cu cheltuieli de structură mult mai mari, acest lucru va conduce la o vânzare mai sporită a acestora, ținând cont de consumul real de resurse efectuat pentru realizarea lor.

B. Analiza coerenței dintre informațiile furnizate de gestiune și segmentarea strategică a beneficiarului. Competitivitatea entităților presupune împărțirea activității pe segmente strategice. Acest fenomen care a fost des întâlnit în cazul majorității țărilor dezvoltate din punct de vedere economic nu reprezintă un monopol al entităților mari, deoarece prestațiile oferite de către ei în cadrul fiecărui segment strategic ales sunt aproximativ aceleași, dar gradul de complexitate al comenzilor este variabil. Astfel, în cazul onorării anumitor comenzi, serviciul administrativ poate fi mult mai important pentru un segment strategic, decât pentru altul. O analiză a cheltuielilor pe activități realizată în interiorul serviciului administrativ permite fixarea unei modalități de determinare și de alocare mult mai corectă, și de asemenea, obținerea unei rentabilități la nivelul fiecărui segment strategic(1). Conform metodelor tradiționale, rezultatul analitic (nedelimitat pe segmente de clienți și comenzi) era determinat astfel: [5]

Rezultat analitic = $M - (CIPRR + CA + CD)$

unde: M – marja costurilor directe, obținută pe baza relației:

$M = (\text{Desfacere} - \text{Costurile directe})$;

$CIPRR$ – costuri indirecte de producție repartizate rațional;

CA – costuri administrative;

CD – costuri de distribuție.

Pornind de la această relație de calcul al rezultatului analitic, acest lucru nu ne permite decât să luăm o decizie globală, la nivel de entitate.

În opoziție cu acesta, metoda ABC (Activity-Based Costing), care face delimitarea pe segmente de clienți, ne permite vizualizarea și luarea unor decizii mult mai ample, pe activități. Astfel relația de calcul a rezultatului din exploatare, potrivit metodei ABC este următoarea: [5]

$$\text{Rezultat} = M_s - \sum_{a=1}^n (C_a)_s,$$

unde:

$M_s = (D - M)s$

iar M_s – marja segmentului strategic;

D – desfacere (cifra de afaceri);

M – materiale directe;

C_a – cost pe activitate;

a – tip de activitate;

n – număr de activități;

s – segment strategic.

Absența identificării segmentelor strategice, care consumau resursele beneficiarilor de o manieră eterogenă, nu permiteau managerului să perceapă rentabilitatea reală a fiecărui segment. Se realizează astfel o ameliorare a sistemului informativ prin demersul metodei ABC. Acest tip de abordare permite beneficiarului să reacționeze rapid, să opteze pentru revizuirea beneficiilor, înainte de lansarea produselor în cadrul unui segment strategic sau al altuia.

Pentru aplicarea metodei de calculație a costurilor ABC trebuie comunicate în primul rând cerințele angajaților, deoarece pentru a desfășura cu succes implementarea etapelor, metoda trebuie înțeleasă și acceptată.[11] Managementul entității trebuie să explice impactul potențial al schimbării metodei tradiționale de calculație a costurilor, obiectivele urmărite, responsabilitățile, resursele necesare.

C. Analiza rentabilității beneficiarilor. Alocarea mai corectă este unul bine ales și, de asemenea, se ține cont de identificarea cât mai exactă a clienților. Analiza efectuată le va permite, pe de o parte, să identifice și să evalueze toate acțiunile noi pe care le-a elaborat pentru a penetra noi segmente de piață, iar, pe de altă parte, să-și păstreze cu fidelitate segmentele de clienți dobândite anterior. Asemenea activități nu vor fi destinate tuturor clienților entității. Prin această metoda vom putea analiza cu precizie impactului pe care îl au activitățile asupra rentabilității reale, în funcție de un scop specific, precum și identificarea foarte precisă a costurilor suportate și a efectelor produse de activitățile noi și a modului lor de alocare asupra beneficiarilor.

D. Analiza transparenței prețurilor de vânzare. În metoda ABC își face apariția conceptul de „angajat policalificați”[2], specific metodei japoneze JIT (Just-In-Time). Acesta este un prim aspect la nivel intern, ce are drept scop justificarea unor costuri mai reduse. Un al doilea aspect este legat de „protejarea” și atragerea de noi clienți prin asigurarea unor servicii suplimentare. În concluzie, abordarea propusă constituie mijlocul de reconfigurare a stabilirii prețului de vânzare și soluția de ameliorare a rentabilității metodelor de calculația costurilor tradiționale, astfel se va opera fie la nivelul unei metode prin care „vinde” costurile de producție înregistrate, fie vinde prestațiile pentru care prețul de vânzare este afișat și transparent și/sau riscul prăbușirii costului prestației nu mai este suportat de beneficiar, ci de către prestator. Această nouă metodă de stabilire a prețului de vânzare a fost elaborată având în vedere două direcții principale: identificarea prestațiilor scăzute pe client și calcularea costului de producție plecând de la activități.

E. Analiza integrării cheltuielilor plurianuale. Cheltuielile de cercetare și dezvoltare, ale concepției noilor produse sau servicii sunt costuri angajate în cursul unui exercițiu, dar a căror rentabilitate se poate justifica abia în cadrul anilor următori, pot fi integrate în cadrul unei producții planificate pe tot parcursul perioadei de gestiune și actualizate în fiecare an. Astfel, clienții nu vor mai plăti costurile produselor din primul an. Suma cheltuielilor va fi repartizat și inclus în cost pe perioada de realizare a lor, astfel beneficiarii de proiecte trebuie să realizeze studii de concepție și vânzare a produselor care prezintă cel mai scăzut grad de risc în cazul unui eșec. Acest lucru se poate efectua prin stabilirea tipologiei anumitor produse, în urma efectuării unor studii de marketing, pe baza cărora se trag concluzii cu privire la gradul lor de vandabilitate. Dacă costul de producție al produselor reflectă costul real al activității de concepție al acestora, atunci prețul de vânzare este determinat în urma luării unor decizii eficiente, dând astfel posibilitatea ca acele produse să concureze cu unele similare, dar cu un grad de rentabilitate mult mai mare.

Totuși, modelul ABC utilizează un concept de activitate agregat. În urma analizei mai ample putem conchide că avantajele sunt următoarele: [6]

- repartizează costurile directe și indirecte pe produse, beneficiari, arii de răspundere managerială, folosind indicatorii de cost;
 - oferă informații pentru fundamentarea deciziilor la nivel strategic;
 - multe din costurile indirecte pot fi identificate mai precis pe produs, în entitatea care se aplică tehnologii moderne de fabricație apare o tendință de creștere a ponderii cheltuielilor neproductive;
 - parte din cheltuielile indirecte devin directe, raportate la activitățile generatoare.
- Printre dezavantajele metodei ABC menționăm:
- colectarea dificilă a informațiilor legate de activitățile proceselor de producție, în special cele care au loc între diferite compartimente structurale;
 - limite în cunoașterea conceptelor privind metoda și deprinderi de aplicare a acesteia;
 - dificultăți în culegerea tuturor informațiilor necesare și costuri suplimentare în implementarea acesteia;
 - existența unor priorități legate de funcționarea curentă a entității și disponibilitatea schimbării metodei de calculație clasice cu una modernă.

Nivelul de detaliere ce va fi folosit în cadrul sistemului de evidență și de calculație a costurilor depinde de costurile estimate pentru implementarea acestuia, de avantajele și dezavantajele care vor rezulta din aplicarea sa. Motivele propunerii schimbării metodologiei de calculație a costurilor tradiționale, cu una orientată către procese și activități.

3. Corelația metodei ABC și ABM

Metoda ABM (Activity-Based Management) Principiile de bază ale metodei ABM și ABC au fost dezvoltate pe baza unui proiect de cercetare sponsorizat de către cincizeci de organizații din întreaga lume, sub directă îndrumare a directorului CAM-I, Tom Pryor, actualul președinte al Integrated Cost Management Systems (ICMS), pe durata derulării a trei ani (1986-1988). Rezultatul cercetărilor sale a fost făcut public în 1988 prin publicarea unui articol în „Business

Magazine”, prin care anunța lansarea unui program informatic, a unor cărți și asigurarea de pregătire în domeniul calității ABM tuturor organizațiilor indiferent de mărimea acestora, a;a cum urmează:[4]

A. Principiul identificării cauzelor activităților. Potrivit acestui principiu, „rădăcina” cauzelor activităților se află foarte rar sub controlul personalului angajat, iar modificarea sau eliminarea unei componente din personalul angajat nu rezolvă problema costurilor generate de acele activități. ABM are la bază principiul potrivit căruia „activitățile consumă costuri, produse și servicii, iar ele, la rândul lor, sunt consumate de către beneficiari”.

B. Principiul identificării clientului aferent activității/procesului. Potrivit acestui principiu, se determină gradul de satisfacere a beneficiarilor de serviciul sau produsul realizat în legătură cu costurile, calitatea, nivelul serviciilor și al timpului de livrare a produselor, ceea ce presupune identificarea beneficiarilor satisfăcuți se va trece și la identificarea activităților specifice, aducătoare de valoare. Pentru a proceda la îmbunătățirea activităților și a veni în întâmpinarea cerințelor clienților. Astfel vom putea utiliza metoda ABM în strânsă legătură cu TQM (Total Quality Management), BRP (Business Process Reengineering) sau benchmarking.

C. Principiul conducerii solidare. Potrivit acestui principiu, se procedează la stabilirea responsabilităților managerilor prin crearea echipelor manageriale, care vor avea ca scop conducerea activităților funcționale, prin acestea se va urmări ca să stabilească procese manageriale simple, eficiente și flexibile al căror scop este de a satisface cerințele multiple ale beneficiarilor.

D. Principiul culminării performanțelor. Potrivit acestui principiu, activitățile de benchmarking corelate cu cele mai bune metode adecvate domeniului pot contribui la obținerea de performanțe superioare, astfel performanțele pot fi atinsă prin utilizarea metodelor din anul precedent în anul curent, și chiar îmbunătățirea performanțelor actuale.

E. Principiul eliminării nonvalorii. Potrivit acestui principiu, se procedează la minimizarea și chiar eliminarea activităților neaducătoare de valoare, ca urmare se va proceda la realocarea resurselor în vederea creșterii sau îmbunătățirii performanțelor aferente și a competitivității entitatii.

F. Principiul cooperării și răspunderii disciplinare. Acest principiu are menirea de a depista abaterile sau erorile între departamente prin stabilirii răspunderii disciplinare.

G. Principiul îmbunătățirii permanente a activităților. Competitivitatea unei entitati se va menține prin îmbunătățirea permanentă. Acesta este un proces de analiză continuu, de acțiune și contabilizare a tuturor rezultatelor obținute pe parcursul desfășurării activităților și de căutare a acelor căi de îmbunătățire a performanțelor unei entitati.

H. Principiul actualizării informațiilor. Informațiile actualizate și evitarea oricăror date statistice irelevante și comparații nefondate, va permite măsurarea performanțelor în baza datelor actualizate care vor asigura luarea de decizii eficiente.

I. Principiul identității obiectivelor. Obiectivele din planificarea strategică vor fi realizate prin acțiunile stabilite, care presupune definirea unităților de măsură. Ele vor asigura realizarea planului strategic și obținerea bugetelor activităților din diverse surse.

J. Principiul satisfacției profesionale. Personalul angajat va depune o activitate eficientă atât timp cât munca acestora este răsplătită și premiată corespunzător meritelor obținute. Li se vor furniza angajaților toate instrumentele necesare obținerii rezultatelor dorite pentru a crește eficiența activităților aducătoare de valoare. Toate acestea vor conduce la păstrarea unui climat favorabil și va contribui la creșterea performanțelor entitatii.

4. Metoda ABM – instrument de realizarea metodei ABC

Metoda ABM este o metodă managerială bazată pe activități (ABM) și un instrument al metodei de calculația costurilor pe activități. Unii specialiști consideră că la baza extinderii metodei ABC stă metoda ABM, iar altă parte consideră că metoda ABC a cunoscut o evoluție separată de ABM.[4] Plecând de la analiza detaliată descrisă mai sus acestor două metode, voi

reflecta prin următoarea schemă convergența principiilor metodelor, care e menită să faciliteze înțelegerea corectă a acestora:

ABC	ABM
<i>Procese de măsurare a costurilor și operațiilor cu ajutorul</i>	<i>Proces de măsurare și îmbunătățire a funcțiilor și operațiilor dintr-o organizație</i>
- analizei elementelor costurilor; - determinării performanțelor bazate pe activități; - măsurării producției și a costurilor funcționale; - determinării și utilizării resurselor necesare.	- măsurarea costurilor; - utilizarea tehnicilor de calcul și a altor sisteme conexe; - organizarea infrastructurii.

Figura 3. Convergența principiilor ABC și ABM – garanția unui management performant

Din schema de mai sus se observă că metoda ABC reprezintă de fapt o extensie instrumentală a metodei ABM. Metoda managementului bazat pe activități constituie o premisă în îmbunătățire a calității deciziilor manageriale bazându-se în foarte mare măsură pe informațiile furnizate de către metoda ABC. Prin metoda ABM vom putea alocă corespunzător resursele pe activități, astfel vom contribui direct la îmbunătățirea producției proceselor și a reducerii costurilor acestora, pe baza analizei efectuate prin intermediul metodei ABC, ceea ce va asigura alocarea unor acțiuni eficiente pe activități, care determină costurile: „Oamenii nu pot administra costurile, ei doar pot administra activitățile care determină costurile”. Astfel metoda ABC prin metoda ABM va obține noi dimensiuni.

Din cele menționate mai sus, 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. Încă o dată, trebuie să efectuăm o analiză a activităților entitatilor. 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 luarea deciziilor. Aceasta este originea terminologiei Activity-Based Management. Aceste descrieri reclamă o definire a procesului de circulație a resurselor prin intermediul unor activități și produse variate ale entității, care este foarte aproape de realitate. Astfel devine posibilă măsurarea consumului de resurse pentru fiecare activitate și determinarea valorii acestora.

5. Concluzie

Guvernul are menirea implementării programelor/ proiectelor la nivel național și local pentru a favoriza dezvoltarea și creșterii economice a statului. Obiectivul de bază este creșterea competitivității entităților prin aplicarea noilor metode de calcul a cheltuielilor de cost. Prin intermediul metodele ABC-ABM se pune accentual pe eficientizarea cheltuielilor atât la nivel național cât și la nivel de entitate. Cunoașterea și aplicarea acestor metode este de a-i ajuta pe întreprindere să treacă de la a fi simpli reacționari la a fi participanți activi în cazul în care aceștia pot crea și modela inteligent forma viitorului entității lor. În concluzie, metodele ABC/ABM trebuie să devină reintegrabil cu credibilitate, astfel încât acesta să poată duce la îmbunătățiri operaționale și decizii strategice mai bune cu privire la raționalizarea produselor, serviciilor, canalelor și clienților. Având sisteme de raportare ABC/ABM, care comunică în unități monetare (de exemplu: euro, dolari, lei), limbajul de afaceri și care va servi operaționalizării procesului bazat pe gândire logică.

Referințe bibliografice:

1. Bouquin H., Tabără N, Contabilitate de gestiune, traducere și studiu introductiv Editura TipoMoldova, Iași, 2004,
2. Budugan D., Georgescu I., Berheci I., Bețianu L, Contabilitate de gestiune, Editura CECCAR, București, 2007,
3. Cagwin D., Ortiz D., The Context – Specific Benefit of Use of Activity Based Costing with Supply Chain Management and Tehnology Integration, Academy of Accoutant and Financial Studies Journal, 2005, accesat 20.01. 2013
4. Căpușneanu, S., Elemente de management al costurilor, Editura Economică, București, 2008,
5. Căpușneanu, S., Principiile managementului costurilor în condițiile integrării europene, Seminarul Științific Național „Octav Onicescu”, simpozionul științific internațional, Revista Română de Statistică, București, 2007,
6. Cokins, G., Activity-Based Cost Management – Making it work – A manager’s guide to implementing and sustaining an effective ABC system, The McGraw-Hill Companies, Inc., 1996,
7. Dumbravă P., Pop A., Contabilitatea de gestiune în industrie, ediția a II-a, actualizată și completată, Editura Intelcredo, Deva, 2011,
8. Keiser, A.M., Comptabilité analytique et de gestion, Editions ESKA, Paris, 1994,
9. Hicks, D.T. Activity–Based Costing. Making it work for small and mid-sized companies, Second Edition, USA, 1999,
10. Ebbeken, K., Possler, L., Ristea, M., Calculația și managementul costurilor, Editura Teora, București, 2000.
11. Junaid S., *Reviewing A.B.C for Effectiv Managerial and Financial Accouting Decision Making in Corporate Entities*, Academy of Accouting and Financial Studies, 2010,
12. Ravignon, L., Bescos, P.L., Joalland, M., Bourgeois, S., Le, Maléjac, A. Méthode ABC/ABM, Ed. d’Organisation, Paris, 2003.