

ETAPELE DE ORGANIZARE A MANAGEMENTULUI INTREPRINDERII BAZAT PE CENTRE DE RESPONSABILITATE

LARISA BUGAIAN
doctor habilitat în economie,
profesor universitar,
Universitatea Tehnică a Moldovei

Abstract. *The paper analyses the methodology of the cost management system based on Responsibility Centers implementation. There are proposed four steps consecutives activities of which are described in the paper.*

Evoluția întreprinderilor moldovenești produsă pe parcursul ultimilor ani tot mai evident indică că activitatea managerială trebuie să fie orientată către client și către schimbare. Aceasta face să fie căutate acele metode de conducere care să asigure desfășurarea activității întreprinderilor în condiții de competitivitate, ceea ce presupune însă desfășurarea unor acțiuni organizatorice, capabile să permită utilizarea cât mai ușor posibil a metodelor și tehnicilor moderne de conducere și organizare.

Structurarea activității întreprinderii pe centre de responsabilitate a devenit o prioritate în satisfacerea cerințelor clienților și obținerea unei activități profitabile. Dacă în țările dezvoltate gestiunea întreprinderii pe baza centrelor de responsabilitate este foarte răspândită, în Moldova există o rezistență față de acest mod de structurare a activității companiilor, datorată în special mentalității unor conducători de întreprinderi. Pentru reușita acestei acțiuni, conducerea generală trebuie să țină seama de următoarele reguli:

- Divizarea în centre de responsabilitate trebuie să aibă la bază organigrama existentă în întreprindere și să fie actualizată de fiecare dată atunci când are loc o schimbare a autorității;
- Toate domeniile de activitate ale întreprinderii trebuie să fie incluse în cadrul unui centru de responsabilitate, deoarece nici o decizie nu poate fi luată fără a se regăsi sub autoritatea unui centru;
- Nici o decizie nu poate fi sub incidența unei duble autorități și de aici rezultă că aceeași activitate nu se poate desfășura în mai multe centre de responsabilitate;
- Dacă o aceeași persoană nu poate desfășura activități în două centre de responsabilitate, un același centru nu poate fi condus decât de un responsabil.

Implementarea centrelor de responsabilitate în întreprindere poate avea în trei faze:

Faza I - faza de pregătire a structurii centrelor de responsabilitate (CR)

1.1. Definirea ariilor CR în baza structurii organizatorice a întreprinderii

1.2. Cunoașterea activităților și zonelor care generează costuri

1.3. Determinarea unităților de cost

Faza II – faza de pregătire a bazei informaționale despre centre de responsabilitate

2.1. Elaborarea și introducerea sistemului de urmărire a costurilor pe CR

2.2. Crearea costurilor unitare pentru produse și servicii

2.3. Stabilirea criteriilor de alocare și calcularea ratelor de absorbție a cheltuielilor indirecte

Faza III – faza de utilizare a informației despre costuri, cheltuieli, alți indicatori financiari de către managerii întreprinderii

3.1. Definirea responsabilităților pentru activități și costuri

3.2. Argumentarea procesului de luare a deciziilor

3.3. Analiza și folosirea informațiilor despre costuri pentru îmbunătățiri permanente în subdiviziuni, funcțiile întreprinderii și în întreprindere

Să parcurgem metodologic la fiecare etapă.

Faza I - faza de pregătire a structurii centrelor de responsabilitate

1.1. *Faza de pregătire a structurii centrelor de responsabilitate* va începe cu *definirea ariilor centrelor de cost (CC) în baza structurii organizatorice a întreprinderii*. În majoritatea întreprinderilor din Moldova structură organizatorică este orientată spre atingerea obiectivelor ce stăteau în fața managerilor în condițiile activității într-o economie planificată. De aceea, este foarte important, în primul rând, de optimizat structura organizatorică a întreprinderii. Numai după optimizare structura poate servi drept bază a structurii centrelor de cost. Pentru completarea veridică a structurii CC trebuie studiat foarte minuțios procesul și fluxurile de producție, deoarece numai în așa caz va fi corect determinată specializarea CC și, ce e foarte important, intrările în CC vor fi transformate în ieșiri, care pot fi determinate și măsurate.

Fiecare centru de cost de bază va fi format respectiv din CC de un nivel mai jos conform fluxului de activitate și organigramei întreprinderii. Secțiile de bază vor fi divizate în câteva CC pentru a permite urmărirea exactă a intrărilor și ieșirilor din subdiviziune și urmărirea formării costului pe tot ciclul de producere a produsului (după fluxul procesului de producție).

Paralel cu elaborarea structurii organizatorice este elaborată și codificarea CC, astfel ca coduri consecutive să fie atribuite CC ce aparțin unei ramuri din structură. Astfel de CC sunt prezente pentru diviziunile de producție (de bază sau auxiliare). Faptul că este posibilă organizarea acumulării separate a cheltuielilor directe și indirecte pentru producția de bază și cea auxiliară facilitează calculul corect al costurilor de producție pentru producția de bază și cea auxiliară.

1.2. *Cunoașterea activităților și zonelor care generează costuri*. De fapt, paralel cu structura CC este analizată și structura fluxurilor de producție, care și permite determinarea activităților care generează costuri. Drept zone ce generează costuri pot fi considerate subdiviziunile de bază, auxiliare și de servire a întreprinderii și subdiviziunile funcționale.

Structura fluxurilor de producție trebuie să reflecte mișcarea materiei prime de la depozitul de materie primă până la depozitul de produse finite prin toate secțiile de producere, care sunt CC individualizate sau constau din câteva CC.

1.3. Determinarea unităților de cost. Evidența la întreprinderi este divizată pe sectoare și sunt frecvente cazurile când sunt utilizate diferite clasificări și codificări pentru diferite sectoare. Este oportună în legătură cu introducerea CC revizuirea fluxurilor informaționale de la întreprindere și introducerea unui sistem unic de codificare a informației. Înainte de a fi colectate, analizate și controlate costurile este esențial ca fiecare componentă (munca, materialele, cheltuielile, etc.) să fie clasificate și să se știe bine destinația cheltuielilor (repartizarea lor pe CC și unități de cost).

Clasificarea e procesul de aranjare a obiectelor în grupuri în dependență de natura lor sau de destinația lor. Materia primă, de exemplu, poate fi clasificată după sursa de unde vine ea, dar și după utilizarea ei. Modul în care se face clasificarea depinde de obiectivele sistemului de clasificare. La o întreprindere de producție codificarea materialelor trebuie să poată fi utilă pentru toate subdiviziunile ce folosesc materialele: achiziționarea, depozitarea, controlul stocurilor, producția, inventarierea, sistemul de evidență contabilă și managerială.

Drept exemplu de prim nivel poate servi următoarea clasificare: materia primă, componente, producția în curs de execuție, materiale consumabile, materiale de menținere, obiecte de cancelarie, instrumente, etc. În cadrul fiecărei diviziuni a clasificării pot fi aranjate diferite obiecte. Deseori, însă în fiecare diviziune sunt aranjate mai întâi categoriile de obiecte, însăși obiectele din fiecare categorie fiind aranjate la unul din următoarele nivele de ierarhie.

Pentru a utiliza eficient clasificarea, este nevoie de elaborat și un sistem de codificare a tuturor obiectelor ce sunt implicate în procesul de producție. Codificarea - e un sistem de simboluri care urmează să fie aplicat la un set clasificat de obiecte pentru a asigura facilități la înregistrarea, prelucrarea și analiza informației despre obiectele în cauză. Codificarea e necesară pentru a identifica univoc piese, materiale, obiecte care nu pot fi distinse după denumirea sau descrierea lor; evita ambiguitățile ce pot fi generate de descrierea obiectelor; facilita prelucrarea informației despre obiecte, în particular e importantă când prelucrarea e efectuată pe calculator; reduce volumul informației înregistrate și stocate.

În rezultatul codificării obiectelor dintr-o clasificare oarecare li se atribuie un cod aparte. Procesul de atribuire a codurilor obiectelor trebuie să fie organizat, astfel ca codurile să satisfacă unui șir de cerințe. Cele mai bune sisteme de codificare, atât pentru utilizarea pe calculator cât și manual, sunt cele ce sunt simple de înțeles, flexibile și prevăd posibilitatea de a fi extinse. La stadiul de proiectare este important să fie prevăzută extinderea atât în volum cât și în diversitate a sistemului de codificare.

Faza II – faza de pregătire a bazei informaționale despre centre de responsabilitate

2.1. Elaborarea și introducerea sistemului de urmărire a costurilor pe CC.

Pentru a începe implementarea acestei faze este important de lucrat foarte minuțios cu managementul întreprinderii asupra următoarelor momente metodologice:

- Optimizarea fluxurile informaționale și documentarea lor;

- Raționalizarea și optimiza procedurile de culegere, înregistrare, transmitere și prelucrare a datelor.

Sistemul de urmărire a costurilor poate fi bazat pe registre de evidență a costurilor și cheltuielilor. Registrele vor corespunde tipurilor de costuri, evidența cărora va fi dusă de fiecare CC. Este de dorit introducerea unui sistem informațional ce ar asigura colectarea fiecărei tip de costuri într-un punct comun din întreprindere. Registrele sunt documentele de legătură dintre evidența managerială și cea contabilă. Mișcarea obiectelor de muncă, transformarea lor dintr-o stare de finisare în alta se introduc în sistem prin registre (jurnale). Numărul registrelor și destinația lor urmează să fie definitivată cel puțin în linii generale la etapa definitivării fluxurilor și CC. E de dorit ca un registru să fie responsabilitatea unei singure persoane, în acest caz e mai simplu de organizat controlul datelor introduse. Forma registrelor poate fi liberă.

2.2. *Crearea (calcularea) costurilor unitare pentru produse și servicii.* În rezultatul introducerii datelor zilnice, inclusiv a celor despre procesul de producție, pe fiecare CC sunt acumulate consumurile și cheltuielile. Calculele ulterioare se fac pe fiecare CC aparte. Toate cheltuielile directe de producție se acumulează pe fiecare CC de producție aparte apoi se distribuie proporțional cantității produselor finite fabricate în CC respectiv.

2.3. *Stabilirea criteriilor de alocare și calcularea ratelor de absorbție a cheltuielilor indirecte.* Nu există reguli stabile pentru a decide care este cea mai potrivită bază de absorbție (repartizare). Este necesară o bază de absorbție care să reflecte în mod real caracteristicile unui CC respectiv și să evite anomaliile inoportune. Este universal acceptat că metodele în bază de timp (salarii - și mașină ore) reflectă mai univoc activitatea de muncă într-un CC. Cu toate acestea, există și alte baze de absorbție, de exemplu, repartizarea în bază de salarii directe (pentru activități cu muncă intensivă) sau materiale, de numărul unităților de cost, vânzări, cheltuieli directe, numărul de persoane implicate, etc. Nu contează ce criteriu de alocare este folosit, principiul de alocare rămâne neschimbat.

Faza III – faza de utilizare a informației despre costuri, cheltuieli, alți indicatori financiari de către managerii întreprinderii

3.1. *Definirea responsabilităților pentru activități și costuri.* Dacă primele două faze au un aspect metodologic, această fază depinde mult de dedicația managementului și de dorința lui de a urmări costurile în așa mod, de a îmbunătăți permanent sistemul de management al costurilor și de a utiliza informația în activitatea zi de zi.

Ca obiectiv general al sistemului de management al costurilor este diminuarea costului unitar de producție pentru a face producția mai competitivă, iar profitul mai mare. Ca obiective individuale pe CR (CC) vor servi bugetele de cheltuieli elaborate pe fiecare CR și semnate de manager. În întreprindere la etapa incipientă se vor utiliza normele de consum existente. Se cere elaborarea unui complex de norme aferente activității general administrative și comerciale (este posibilă de asemenea alcătuirea bugetelor de la zero).

Conducerea CC este asigurată de un manager numit de echipa de management a întreprinderii. Pentru realizarea obiectivelor ce derivă din obiectivele generale ale întreprinderii CC trebuie să dispună de un program de activitate sub formă de contract.

Pentru toată durata de funcționare CC are ca sarcină un program de producție, definit ca un volum de prelucrare a materiei prime, volum de producție în curs de execuție, semifabricat, produs finit sau un volum de servicii. Pentru CC funcționale este mai dificil de stabilit sarcini de activitate. De pildă, pentru CC contabilitate pot fi definite sarcinile prin termeni concreți de livrare a informației, de formare a unui document contabil. Pentru CC planificare – analiză pot servi termenii de analiză a datelor, determinarea abaterilor, raportarea lor.

CC din cadrul companiei colaborează între ele pe bază de contract sau acorduri, semnate de ambele părți. Managerul CC se ocupă de organizarea și administrarea întregii activități tehnice, economice și de execuție, luând decizii pentru realizarea sarcinilor de implementat. Sarcinile pot fi de următoarea origine: planificarea operativă internă, organizarea producției și a muncii, urmărirea, înregistrarea și monitorizarea activității, raportarea rezultatelor.

Fiecare sarcină și funcție atribuită CC se va coordona și monitoriza și de CC funcțional. De pildă, planificarea operativă va fi coordonată și monitorizată de CC funcțional – planificare – analiză, organizarea producției cu CC tehnologie, etc.

Colectarea, înregistrarea și sistematizarea datelor va fi competența managerului CC sau de persoana numită de el. El va lua decizia cărui nivel ierarhic să transmită informația despre abateri. Este necesară crearea unei rețele unice informaționale între secțiile și departamentele întreprinderii. Aceasta nu ar cere multe resurse deoarece întreprinderea posedă computere în majoritatea subdiviziunilor.

Monitorizarea și compararea realizărilor cu obiectivul va fi efectuată de managerul CC și va fi prezentată în rapoartele lunare elaborate de el și transmise managerului superior.

Informațiile din CC vor fi prelucrate de responsabilul pentru funcționarea centrelor. El este obligat să ceară un raport de la conducătorul CC în caz de depășire a normelor de consum (supra sau subconsum). Raportul dat trebuie să conțină cauzele depășirilor și măsurile pentru lichidarea lor. Termenul de implementare a măsurilor vor fi stabilite de managerul superior.

Sistemul decizional la nivel de CC se va baza pe un sistem informațional reproiectat. Acesta trebuie elaborat în conformitate cu noul sistem de management în așa mod ca să satisfacă necesitățile informaționale ale managerilor. În detalierea informațiilor este foarte important să se țină seama de numărul și natura deciziilor care trebuie adoptate, gradul de informatizare și cerințele informaționale ale managerului. Conținutul reproiectărilor sistemului informațional are ca scop optimizare și raționalizarea sistemului managerial, îmbunătățirea lui continuă. Pentru realizarea acestui proces continuă se va lucra asupra următoarelor momente: Se vor optimiza fluxurile informaționale și documentarea lor; Se vor optimiza procedurile de culegere, înregistrare, transmitere și prelucrare a datelor; Ordinea și raportarea informației prelucrate managerilor superiori.

3.2. *Argumentarea procesului de luare a deciziilor.* Reorganizarea activității întreprinderii pe CR (CC) duce și la schimbarea și dezvoltarea sistemului decizional, care are la bază un sistem informațional bine pus. Factorii ce induc la aceste schimbări sunt următorii: Apare necesitatea și oportunitatea de a trece la metode de management

moderne: managementul prin obiective, prin bugete, pe proiecte; Trecerea la aceste metode duce la elaborarea și monitorizarea bugetelor pe CR; Sistemul de motivarea a managerilor operaționali este pusă în dependență de rezultatele CR; Apare posibilitatea de a descentraliza procesul de luare a deciziilor.

CR se organizează în baza unei echipe, care execută anumite operații, dar și rezolvă o serie de activități ce țin de planificarea, organizarea, coordonarea, motivarea și controlul activității în întreprindere. Deci, la nivelul CR se introduce un sistem de organizare, care prevede combinarea unor funcții manageriale, care necesită îmbunătățirea competențelor, instituirea unui sistem de răspundere în grup, conform căruia fiecare din echipă are o obligațiune bine definită de a asigura realizarea eficientă a unei anumite sarcini. Punerea nivelului de motivare în dependență de nivelul de realizare a sarcinilor necesită elaborarea unui sistem de motivare ce ar încadra aceste sarcini și realizări. Este foarte important ca membrii echipei să nu fie responsabili doar de o operațiune concretă, dar să fie multicalificați și în afara răspunderii individuale să poarte și o răspundere de grup.

Managerii în așa fel de CR nu mai sunt supraveghetori direcți ai executanților. Preocuparea lor este pentru problemele majore ale CR, iar la activitățile de coordonare, evidență și monitorizare sunt atrași și membrii echipei. Ca urmare a acestor schimbări apar modificări în numărul și natura deciziilor: crește ponderea atât a deciziilor individuale, cât și a deciziilor de grup, tot mai multe decizii sunt luate la nivel operațional, apar decizii strategice la nivel operațional. Ultima mențiune este foarte importantă deoarece în urma acestor modificări are loc decentralizarea luării deciziilor în companie.

Dreptul de a decide se acordă și nivelelor operaționale până la locul de acțiune, unde există informația necesară luării unei decizii eficiente. Executanții se transformă în decidenți pentru anumite aspecte ale activității sale cum ar fi metoda de muncă, alegerea instrumentarului optim, Luarea unor decizii devine o componentă a activității acestora. În aplicarea acestei metode de management se mizează pe capacitățile și încrederea managerului de a îmbina interesul individual cu cel de grup. La punerea în practică a acestor idei foarte des se întâlnește rezistență.

Acest tip de manageri necesită o mai mare atenție și instruire, convingere. Prin modificarea comportamentul acestor manageri și a atitudinii managerilor de vârf se poate acorda cu adevărat putere de decizie și la nivel operațional, inclusiv muncitorilor executanți. Pentru realizarea acestor idei se va lucra cu echipele, se vor organiza activități în grup. Deciziile în cadrul CR vor fi luate colegial, ce consolidează echipa, motivează la atingerea obiectivelor CR. Procesul de elaborare a deciziilor la nivel de centru trebuie să fie corelat cu cel al companiei. O așa abordare duce la utilizarea rațională a resurselor umane și materiale. Iar sistemul managerial al companiei devine mai complex.

3.3. Analiza și folosirea informațiilor despre costuri pentru îmbunătățiri permanente în subdiviziuni, funcțiile întreprinderii și în întreprindere. Responsabilul pe funcționarea CR (CC) pentru întreaga întreprindere este obligat să analizeze împreună cu managerii CR în fiecare an sistemul de management al costurilor bazat pe CR: să analizeze activitatea, rezultatele și eforturile, sistemul de evidență și alocare a

cheltuielilor, sistemul de motivare și să prezinte propuneri de perfecționare a sistemului.

Schimbarea procedurii de calcul a costului pe produs în baza CR e posibilă numai în cazul acceptării modelului de toate persoanele implicate, numai după instruirea lor. Selectarea informației necesare, a formelor tabelare pentru ea, elaborarea criteriilor pentru evaluarea separată a cheltuielilor pe CR, produse și faze tehnologice se va afla într-o dezvoltare permanentă până la selectarea celei mai optime variante. Posibilitatea obținerii unei informații operative depinde de gradul de automatizare a CR, implementarea căror va influența, de asemenea, pozitiv asupra automatizării întregului sistem de contabilitate managerială.

Implementarea CR, separarea cheltuielilor directe și indirecte va da posibilitate de a schimba calcularea costului pe produs în scopul obținerii costului real, de a dezvolta și actualiza costul și de a trece la un nou model de gestiune al întreprinderii. Identificarea costurilor directe și indirecte de producție are de asemenea și scopul de a genera o marjă de contribuție orientată spre piață, va estima posibilitatea de a acoperi cheltuielile generale de producție și cele administrative.

BIBLIOGRAFIE:

1. Cooper Robin, Kaplan Robert, The Design of Cost Management System, Consulting Editor, 1998.
2. Nicolescu Ovidiu, Verboncu Ion, Managementul pe baza centrelor de profit, Ghid practic pentru firmele românești, Tribuna economică, 1998.
3. Panaite Nica (Coordonator), Rusu C., Voicu M., Managementul pe baza centrelor de responsabilitate, Editura Economică, 2001.
4. Rusu C., Analiza și reglarea firmei prin costuri, Ed. Asachi, Iași, 1995.