

## VALOAREA INFORMAȚIILOR CONTABILE ÎN ELIMINAREA PIERDERILOR ȘI CONCEPTUL HARTA COMORILOR

*Natalia ZLATINA, dr., conf. univ., ASEM*

*The article discusses the topic about waste elimination which plays a key role in production performance. Waste is usually defined as anything that does not add value to the product; in other words, anything that adds cost to the product but which the customer does not pay for. Waste is therefore intimately connected to value and a good way of identifying waste is by recognizing which part of the process is actually adding value to the products.*

**Cuvinte-cheie:** informații contabile, pierderi, eliminarea pierderilor, harta comorilor.

În ultimul timp, entitățile operează în situații de incertitudine și cu medii instabile. Drept urmare, contabilitatea își caută apartenența la acest domeniu nou, deoarece nu există probleme de gestiune decât acolo unde există imperfecțiuni în decizii. Eliminarea pierderilor este provocarea cea mai mare cu care se confruntă entitățile din țară, și în special entitățile de producție. Actualmente producătorii sunt forțați tot mai mult să găsească modalități noi de minimizare a costurilor fără a afecta calitatea produselor, serviciilor oferite clienților sau disponibilitatea produselor. Este de menționat, că pierderile de producție sunt generate în cadrul întregului lanț de producție și pot fi întâlnite începând cu aprovizionarea cu materii prime, continuă cu momentul producției și se finalizează cu momentul în care se obține produsul finit. Totodată pierderile încep uneori în afara liniei de producție, așa numitele pierderi procedurale, cu efecte semnificative în toate zonele de impact ale unei entități. Acestea se referă la excesul de producție finalizată determinată de o cerere incorect prognozată, planificarea ineficientă a liniilor de producție, lipsa unor materiale sau piese de schimb, întârzieri la livrarea produselor, stocuri excesive și produse defecte, care ajung în piață datorită slabei capacități de identificare a defectelor, operațiuni inutile, care nu adaugă valoare etc.

Reducerea sau eliminarea pierderilor se face în mod specific și este nevoie de alegerea instrumentului potrivit la locul specific și la momentul adecvat. Respectiv realizarea acestor obiective este condiționată și de calitatea informațiilor obținute, informațiile contabilității manageriale care joacă un rol primordial în asigurarea succesului afacerilor unei entități. Contrar convingerilor căror unicul scop al contabilității manageriale este de a colecta, transforma și raporta informații, scopul său inițial este în primul rând de a influența comportamentul la toate nivelurile, în special prin suportarea deciziilor.

De menționat, că în aproape orice proces de producție apar pierderi normale, datorate însuși procesului și pierderi anormale (peste normă), datorate unor conjuncturi nefavorabile. În cazul pierderilor normale de producție se pot include cele care apar ca urmare a evaporării, consumului în exces, rebuturilor, pierderilor de greutate. Pierderile anormale sunt cele care apar datorită manipulării necorespunzătoare, calității proaste a materialelor, accidentelor, lipsei de instruire a personalului, funcționarii necorespunzătoare a mașinilor și utilajelor. Din această cauză pierderile anormale sunt denumite și pierderi evitabile, totodată în contabilizarea acestor costuri trebuie să se facă o distincție între pierderea normală și pierderile anormale. Într-unul din articolele pe această temă publicate pe site-ul [ACCA \(www.accaglobal.com\)](http://www.accaglobal.com) sunt prezentate 5 reguli de bază de care trebuie să se țină cont, și anume:

**Regula 1:** rezultatul așteptat al procesului de producție este suma intrărilor minus pierderea normală.

**Regula 2:** pierderea anormală din procesul de producție este rezultatul actual minus rezultatul așteptat. Dacă rezultatul actual este mai mic decât rezultatul așteptat apare pierderea anormală și invers, când așteptările sunt inferioare actualului, apare un surplus anormal.

**Regula 3:** pierderii normale nu îi este alocată o parte din costurile procesului. Costurile totale sunt alocate rezultatului așteptat, astfel spus, costul unitar al perioadei este costul total împărțit la rezultatul așteptat al producției.

**Regula 4:** pierderii anormale îi este alocată o parte din costurile procesului.

**Regula 5:** pierderile pot fi valorificate. Venitul rezultat din astfel de valorificări este tratat ca o reducere a costurilor în procesul de calculație a costurilor (în contabilitatea managerială). *De exemplu, pentru procesul de producție se utilizează 10 000 litri material, pierderea normală fiind de 10% din intrări. Costurile perioadei sunt de 91 000 lei. Rezultatul actual este de 8 800 litri.*

*Conform regulii 1: Rezultatul așteptat = intrări – pierdere normală = 10000 litri -10% x 10000 kg = 9000 litri.*

*Conform regulii 2: Pierderea anormală = rezultatul actual – rezultatul așteptat = 8800 litri - 9000 litri = -200 litri. Există o pierdere anormală de 200 litri.*

*Costul per litru = costul total/ rezultatul așteptat = 91 000 lei/9000 litri = 10,11 lei/litru. Astfel, costul unitar nu este afectat de nivelul pierderii anormale.*

*Presupunem în continuare că pierderile pot fi valorificate cu 2,7 lei/litru. În această situație costul unitar revizuit = (91 000 – 500 x 2,7 lei/litru)/9000 litri = 9,967 lei/litru. Pentru a cheltui mai puțin, entitatea trebuie să se apropie cât mai mult de optimum, să nu cheltuiască decât pentru ceea ce este indispensabil. Activitățile care nu generează valoare adăugată se concretizează și grupează în următoarele categorii principale:*

**Supraproducție** – se continuă executarea unor produse, în cantități mai mari decât cererea clienților. Această situație poate avea ca rezultat o amortizare mai mare a utilajelor, o calitate mai joasă a produselor sau crearea de stocuri în exces.

**Timp de așteptare** – lucrătorii petrec o parte importantă din timpul de lucru în așteptarea terminării ciclului de producție la utilaje sau mașini. De regulă, ciclurile de producție nu sunt echilibrate, iar procesele nu sunt continue.

**Deplasări inutile** – de exemplu, atunci când a fost executată supraproducția, a trebuit să se preia dintr-un surplus de stoc, de unde vor rezulta două deplasări fără aport de valoare adăugată.

**Operațiuni inutile** – tendința tuturor lucrătorilor este să aștepte nivelul specificațiilor de calitate de la clienți. Aceasta crește timpul de producție, rebuturile și deci costurile. De unde rezultă interesul de a defini nivelul așteptat pentru fiecare specificație și de a oferi mijloacele corecte de măsurare a acesteia.

**Stocuri** – produse în exces care nu pot fi consumate imediat. Stocul este un rău necesar. De asemenea stocul de materii prime, produse în curs de execuție este bine să fie în cantități mici, de aceea trebuie selectată metoda alternativă pentru minimizarea stocurilor. În caz contrar se blochează resurse valoroase ale entității.

**Mișcări inutile** – printr-o proastă concepție a amplasării locurilor de muncă, se va diminua considerabil eficacitatea acestora prin deplasări, mișcări sau transporturi inutile.

**Remanufacturare** – procese generatoare de non-valoare adăugată; trebuie să se aștepte sosirea noilor materii prime, defectele putând să fie văzute doar la trecerea la operațiunea următoare.

De menționat că identificarea acestor activități este dificilă dintr-o dată, ca urmare sunt necesare teste care să fie efectuate cu regularitate și care să constate exact nivelul și pașii care trebuie

să-i realizeze entitatea în vederea eliminării pierderilor.

Cea mai mare parte a deciziilor care se iau în procesul de conducere a costurilor au la bază informațiile obținute din contabilitatea managerială. Înseamnă că informația contabilă ocupă un loc important în cadrul sistemului de evidență economică, în general, și în cadrul sistemului informațional economic, în special. Pentru ca informația contabilă să fie utilă, în cadrul sistemului managerial, trebuie să întrunească următoarele caracteristici calitative principale: inteligibilitatea, relevanța, credibilitatea și comparabilitatea. În orice activitate de conducere a unei entități, cea mai importantă „materie primă” de care are nevoie și cu care managerul lucrează în mod curent, este informația. Indiferent de mărimea entității managerii trebuie să știe să-și construiască un sistem informațional, care să le ofere acea „materie primă” necesară adoptării deciziilor potrivite pentru derularea activităților. În calea informării optime a managerilor, pe traiectul informațiilor contabile se pot distinge anumite neajunsuri. Adesea, managerii trebuie, să refacă parcursul informației, de la „produsul semifabricat” trebuie să obțină „materia primă”, pentru a putea cunoaște ori, mai bine zis, extrage, adevărata informație contabilă, mai ales că managerului îi este prezentată informația, în așa fel încât să convină și să susțină anumite interese ale diverselor grupuri interne entității. În al doilea rând, managerii trebuie să știe să prelucreze „materia primă informațională contabilă” – să o analizeze, evalueze – în așa fel încât, să fie în măsură să adopte decizia potrivită. Acest rol poate fi asumat de contabilitatea managerială. Având în vedere eliminarea pierderilor și controlul asupra tuturor activităților de producție este necesar de accentuat, că este foarte important de cunoscut care sunt pierderile și unde apar, precum și faptul că, toate operațiile care nu aduc valoare constituie pierderi. Acest concept este denumit de către autorul japonez Iwao Kobayashi harta comorilor în cadrul Sistemului 20 de Chei, sistem implementat și la unele entități din Republica Moldova, ca de exemplu Artima; Orhei-Vit, Macon etc. Aplicarea conceptului harta comorilor oferă posibilitate fiecărui angajat al entității să înțeleagă esența pierderii și cum poate fi identificată. În așa fel se identifică operațiile care trebuie perfecționate și colectivele respective întocmesc diagrama-tip hartă trecând pe ea situația la zi a entității și obiectivele de îmbunătățire. Diagrama-tip hartă, care are la bază informația contabilă și economică, face ca vânătoarea de pierderi să cointerezeze angajații și permite clasificarea pierderilor în mine de „aur”, de „argint” și de „aramă”, „aurul” fiind cea mai prețioasă pierdere și cea mai valoroasă economie. Scopul hărții comorilor este de a localiza pierderile, precum și de a le face cât mai vizibile. Așa dar, fiind reduse operațiile care generează pierderi, colectivul entității dispune de mai mult timp pentru operațiile care adaugă valoare și contribuie la sporirea productivității. Totodată, recunoscând că operațiile care nu adaugă valoare sunt pierderi, managementul entității trebuie să examineze informațiile referitoare la acțiunile angajaților în procesul de identificare a exemplelor reale de pierderi. Important este ca angajații entității să realizeze faptul, că doar munca pentru care consumatorul va plăti este cea care adaugă valoare produsului.

În condițiile societății actuale, caracterizată printr-o concurență acerbă, reducerea costului de producție și, implicit, a pierderilor apare ca o tendință pe plan mondial. Ea se impune ca o necesitate obiectivă a oricărei entități, indiferent de dimensiunea sa, de domeniul în care funcționează sau de poziția geografică, fiind o rezultantă directă a împrejurărilor ce caracterizează spectrul economic mondial actual și anume: creșterea fără precedent a consumului și producției, ceea ce a condus la sporirea volumului de mijloace materiale necesare, pe de o parte, iar pe de altă parte, caracterul limitat al resurselor materiale. Trebuie amintit aici și factorul progres tehnic sub influența căruia, valorificarea superioară a resurselor materiale implică adâncirea gradului de prelucrare a acestora. Astfel remarcăm că în societatea modernă, care presupune creșterea accentuată a mijloacelor investite, reducerea cheltuielilor materiale implicate în procesul productiv devine o cerință primordială pentru dezvoltarea producției, procesul economic fiind cu atât mai evident cu cât producția e obținută cu costuri și cheltuieli mai mici. Informația contabilă privind costurile și cheltuielile îi dovedește astfel necesitatea, întrucât nu putem acționa în direcția reducerii nivelului costurilor și cheltuielilor fără a primi cât mai multe semnale din acest segment al activității unei entități.

#### **Bibliografie:**

1. Kobayashi Iwao. 20 de chei ale succesului. Program practic de revoluționare a întreprinderilor.- Ch.:Arc, 2001, Tipografia Centrală.- 244 p.
2. Horgreen C., Datar S., Foster G. Contabilitatea costurilor: O abordare managerială. Trad. din engl. Chișinău: Editura ARC, 2006.