

DIRECȚII DE RAȚIONALIZARE A RAPOARTELOR MANAGERIALE ÎN PANIFICAȚIE

Iuliana Țugulschi, dr., lect. sup., ASEM, iuliana3989@gmail.com

Abstract. *As the world continues to globalize, discussion on convergence of national and the international standards has increased significantly. In this article, are examined the importance of these standards in the process of the elaboration of a bakery's managerial reports. In view of this are described the main components of the proposed managerial reports and the need for disclosure of the financial and nonfinancial indicators in order to satisfy the management needs is argued for.*

Cuvinte-cheie: *rapoarte manageriale, rapoarte funcționale, rapoarte pe centre de responsabilitate, control bugetar, bugete flexibile, costuri controlabile, indicatori nefinanțari.*

Jel: M11, M40, M 41, M49

Una din direcțiile prioritare de modernizare a evidenței costurilor pe centre de responsabilitate o reprezintă perfecționarea modalității de raportare a informației contabile acumulate la nivelul fiecărui centru. La momentul actual, prezentarea informației privind costurile suportate pe subdiviziuni, nu permite urmărirea abaterilor de la indicatorii prognozați în mod operativ, efectuarea analizei la nivelul diferitelor structuri ierarhice. Spre exemplu, pentru a analiza costurile de bază de materiale pe tipuri de produse fabricate, productivitatea muncii, venitul marginal al unei subdiviziuni etc., este necesară prelucrarea unui volum considerabil de documente, ceea ce, ca rezultat, nu contribuie la luarea unor decizii eficiente de gestiune. Din acest motiv, apare necesitatea examinării rolului rapoartelor manageriale, precum și stabilirii formei și conținutului acestora în panificație în scopul majorării operativității prelucrării informației și sporirii eficienței deciziilor manageriale.

În funcție de interesele diferiților utilizatori de informație, se disting rapoarte reglementate (cu caracter obligatoriu) și nereglementate (în funcție de necesitățile interne). De regulă, rapoartele reglementate sunt inerente contabilității financiare, iar cele nereglementate sunt parte integrantă a

contabilității manageriale. Tipurile de contabilități se deosebesc în funcție de necesitățile informaționale ale diferitelor categorii de utilizatori de informație și rapoartele solicitate de către aceștia, lucru care poate fi urmărit în figura 1.

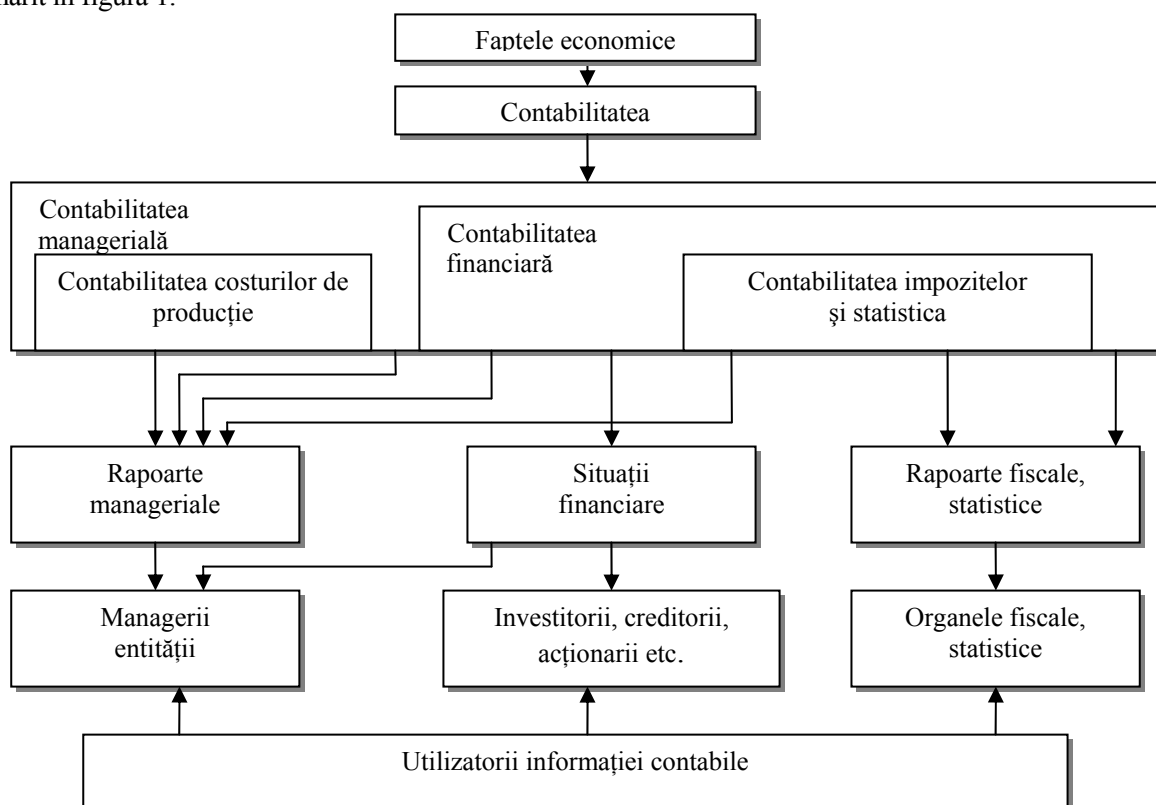


Figura 1. Legătura dintre diferitele tipuri de contabilități și rapoartele aferente

Sursa: adaptat de autor după Avercev I. [1, p.19]

Actualmente, una din prioritățile naționale de îmbunătățire a calității rapoartelor financiare ale entităților autohtone o reprezintă ameliorarea cadrului normativ de raportare financiară prin elaborarea unui mecanism pentru acceptarea și implementarea IFRS, precum și a reglementării contabilității naționale, conform cerințelor internaționale, scopul principal fiind schimbarea culturii contabilității, auditului și de afaceri. Prin urmare, există o necesitate obiectivă de constituire a sistemului informațional al entităților bazat pe datele contabilității manageriale și standardele internaționale.

În opinia noastră, entitățile de panificație, la elaborarea rapoartelor manageriale, este rezonabil să țină cont de prevederile unor standarde internaționale. În acest context, examinarea conținutului unor standarde internaționale IFRS/IAS permite aplicarea unor prevederi ale acestora în scopuri manageriale, ceea ce, ca rezultat, va contribui la racordarea contabilității manageriale autohtone cerințelor internaționale, precum și ridicarea calității informațiilor conținute în rapoartele interne. Dintre acestea, pot fi menționate următoarele:

- IFRS 8 „Segmente de activitate” – prevederile standardului pot fi aplicate în scopuri manageriale, în cazul existenței segmentelor de activitate prin selectarea indicatorilor de bază prevăzuți de prezentul standard, precum și stabilirea unor indicatori suplimentari;
- IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare” – în scopuri interne, pot fi selectate principiile și regulile generale de întocmire a situațiilor financiare, precum și elementele de bază ale acestora prin lărgirea sau micșorarea acestora în funcție de necesitățile informaționale;
- IAS 7 „Situația fluxurilor de trezorerie” – modul de prezentare a informației privind mișcarea fluxurilor de trezorerie în scopuri manageriale servește drept temei pentru detalierea acesteia pe segmente, tipuri de activități în funcție de scopurile managementului entității;
- IAS 8 „Politici contabile, modificări în estimări contabile și erori” – la elaborarea și prezentarea rapoartelor manageriale, pot fi aplicate caracteristicile calitative ale situațiilor financiare prevăzute de acest standard. Totodată, în scopuri operative, pot fi utilizate abordările ce țin de modificarea

politicilor în scopuri interne.

La momentul actual, informația contabilă în panificație este axată, preponderent, pe luarea deciziilor în scopurile contabilității financiare și ale fiscalității. Nu se acordă atenția cuvenită informației manageriale în vederea luării deciziilor strategice. În acest context, entitățile de panificație, pe lângă rapoartele reglementate, trebuie să dispună și de un sistem de rapoarte interne manageriale, care, într-o anumită măsură, să ia în considerare și prevederile internaționale. În acest context, considerăm că, la întocmirea rapoartelor manageriale interne, este necesar să se țină cont de următoarele aspecte principale:

- identificarea cerințelor față de conținutul rapoartelor manageriale interne;
- elaborarea formularelor de rapoarte manageriale pe business-procese și centre de responsabilitate, precum și evidențierea principalelor decizii, ce pot fi luate în baza acestora.

Identificarea cerințelor față de raportarea managerială internă, în panificație, presupune următoarele:

- 1) examinarea rapoartelor manageriale existente în practica contabilă în scopul perfecționării conținutului acestora, precum și elaborarea unor rapoarte manageriale noi;
- 2) delimitarea segmentelor de activitate pe centre de responsabilitate în vederea identificării nomenclatorului de rapoarte necesare în procesul decizional;
- 3) reglementarea modului de raportare internă în cadrul clasificatorului rapoartelor manageriale prin identificarea termenelor de prezentare, persoanelor responsabile de întocmirea acestora și destinarii rapoartelor manageriale.

Pentru ca rapoartele manageriale să fie eficiente, acestea trebuie să ia în calcul mai mulți factori, cum ar fi destinația raportului, utilizatorii acestuia și valoarea raportului (costul elaborării). Nu în ultimul rând, trebuie analizate costurile legate de elaborarea raportului, pentru ca acestea să nu prevaleze față de eficiența acestuia. Aceste aspecte trebuie prevăzute în cadrul politicilor contabile, concomitent cu caracteristicile calitative ale acestora.

La etapa implementării rapoartelor interne, este necesară constituirea unui comitet și unei grupe de lucru, ce vor coordona procesul de implementare și racordare a indicatorilor rapoartelor manageriale în funcție de cerințele managerilor de diferite niveluri [8, p.104]. În practică, de regulă, acest proces este monitorizat de către furnizorii sistemelor de prelucrare electronică a informației, ceea ce necesită cunoașterea profundă a cerințelor informaționale din partea managerilor de diferite nivele.

Considerăm că este binevenit ca, la stabilirea nomenclatorului și formatului rapoartelor manageriale, să se țină cont și de prevederile standardelor manageriale contabile la nivel internațional (SMA), care, în acest context, conțin recomandări în ceea ce privește modalitatea de prezentare, formatul, structura și modul de utilizare a rapoartelor manageriale. În tabelul 1, sunt prezentate principalele standarde ce vizează problematica dată.

Tabelul 1

Standardele contabilității manageriale ale IMA inerente raportării informației în scopurile contabilității manageriale

| Nr. crt. | Anul intrării în vigoare | Denumirea standardului | Conținutul standardului |
|----------|--------------------------|--|--|
| 1. | 2000 | 4PP „Implementarea sistemelor de circulație a documentelor și procesului tehnologic în formă automatizată” | Cuprinde recomandări privind implementarea sistemelor automatizate inerente circulației documentelor, având drept scop creșterea operativității prelucrării informației, îmbunătățirea comunicației în cadrul entității întru creșterea eficienței activității companiei în ansamblu |
| 2. | 1992 | 5B „Bazele fundamentale ale raportării informației de către manageri” | Conține recomandări privind constituirea rapoartelor (situațiilor), îmbunătățirea formatului acestora, termenelor de prezentare a acestora |
| 3. | 2000 | 5G „Implementarea centrelor de prelucrare informațională a informației” | Examinează aspectele legate de tehnologiile informaționale de gestiune (SSC – Shared Service Senters), incluzând și modul de elaborare a proiectului și optimizare a procesului dat |

Sursa: elaborat de autor

În funcție de aceste recomandări, fiecare entitate determină, în mod individual, forma și structura rapoartelor interne. Una din problemele, care se structurează la elaborarea sistemului de rapoarte manageriale în panificație, o reprezintă lipsa coordonării în procesul de elaborare a acestora între diferite subdiviziuni. Deseori, în practică, de implementarea procedeeelor contabilității manageriale este împuternicită doar secția economico-financiară sau contabilă, fără ca acest proces să fie coordonat cu alte subdiviziuni implicate.

Reglementarea procedurii de elaborare și control al rapoartelor manageriale, după părerea noastră, trebuie efectuată în cadrul unui regulament intern, care poate fi denumit Regulamentul privind circulația internă a documentelor. Necesitatea elaborării unui astfel de regulament se argumentează prin faptul că acesta va permite obținerea informațiilor operative, veridice și credibile privind costurile înregistrate pe centre de responsabilitate. Totodată, în funcție de necesitățile informaționale, nomenclatorul, conținutul și structura rapoartelor manageriale poate fi modificată periodic. Ca rezultat, aceasta va contribui la creșterea operativității fluxului informațional în cadrul entităților de panificație autohtone, precum și eficientizarea procesului decizional.

În cadrul regulamentului nominalizat, trebuie să se includă un compartiment al *Clasificatorului rapoartelor manageriale*, prin desemnarea persoanelor responsabile de întocmirea acestora și destinatarilor (utilizatorilor) rapoartelor manageriale. În cadrul clasificatorului nominalizat, rapoartele manageriale interne trebuie delimitate în funcție de destinația acestora în rapoarte:

- funcționale, destinate pentru furnizarea informațiilor pe principalele business-procese ale entității;
- pe centre de responsabilitate, care sunt utile în fundamentarea deciziilor privind eficiența resurselor consumate în cadrul centrelor de responsabilitate.

Prima grupă de rapoarte manageriale o reprezintă *rapoartele funcționale*, în componența cărora sunt propuse rapoarte pe principale business-procese ale entității. Primul raport relevă veniturile din vânzări, care, în funcție de cerințele informaționale și sistemul electronic de prelucrare a informației, poate fi detaliat pe tipuri de produse fabricate, precum și pe regiuni etc. În anumite cazuri, veniturile din vânzări pot fi analizate pe tipuri de cumpărători.

O altă grupă de rapoarte funcționale elucidează achizițiile, volumele de producție, costurile de bază și de regie suportate pe subdiviziuni, precum și cheltuielile activității operaționale. În procesul adoptării deciziilor, este rațională întocmirea raportului privind venitul marginal, care va cuprinde venitul marginal pe sectoare de activitate distincte.

Dintre principalele avantaje ale rapoartelor nominalizate, pot fi menționate: furnizarea informațiilor utile în procesul decizional privind volumele, sortimentul și calitatea produselor fabricate și vândute în expresie cantitativă și valorică, cantitatea de materie primă și materiale necesară în procesul de producție, mărimea abaterilor de la norme, contribuția fiecărui tip de produs fabricat la rezultatul final, identificarea produselor rentabile/nerentabile.

O atenție deosebită trebuie acordată *rapoartelor pe centre de responsabilitate*, care pot fi constituite în funcție de tipul (de venit, cost, profit, investiții) și numărul centrelor de responsabilitate inerente fiecărui tip. La entitățile de panificație pentru stabilirea costurilor efective și abaterilor de la norme, se recomandă organizarea evidenței pe locurile de apariție a costurilor și centrele de responsabilitate. În acest context, în scopul simplificării contabilității pe centre de responsabilitate, este binevenit faptul ca locurile de apariție a costurilor să coincidă cu centrele stabilite. În panificație, drept centre de costuri servesc secțiile de producție (de bază și auxiliare), iar în cadrul acestora – liniile tehnologice.

Modalitatea de organizare și prezentare a rapoartelor manageriale la nivelul diferitelor centre permite urmărirea costurilor alocate la nivelul acestora și compararea activității efectuate de către diferite brigăzi, ceea ce, actualmente, în practica entităților de panificație, nu se efectuează.

Urmărirea costurilor controlabile la nivelul diferitelor centre de responsabilitate poate fi efectuată prin perfectarea rapoartelor în următoarea consecutivitate: maistrul brigăzii (nivelul inferior) – șeful secției (nivelul mediu) – directorul (șeful) de producere (nivelul superior) [2, p. 105]. După părerea noastră, abordarea propusă este dificil de implementat în practică din următoarele motive. În primul rând, maistrii brigăzii poartă responsabilitate pentru cantitatea de materii prime și materiale consumate în scopuri productive, precum și pentru respectarea normelor stabilite pe tipuri de produse fabricate, de asemenea, în mod cantitativ.

În acest scop, considerăm necesară, în panificație, implementarea situațiilor consumului la făină și la alte materiale de bază pe tipuri de produse fabricate, în care maistrii brigăzii vor determina abaterile cantitative pe tipuri de materii prime și materiale consumate, iar determinarea valorii materiilor prime și

materialelor consumate în producere se va efectua de către șeful secției de producție. În al doilea rând, pentru elaborarea rapoartelor pe centre de responsabilitate, în expresie valorică, de către maiștrii de schimb, este necesară aplicarea unui sistem automatizat corespunzător, care ar permite cunoașterea prețurilor la materii prime și materiale, tarifelor pentru calculul salariilor și stabilirea abaterilor în mod operativ.

Pornind de la cele expuse, considerăm că exercitarea controlului bugetar la nivelul centrelor de responsabilitate, în panificație, trebuie efectuată în următoarea consecutivitate:

- nivelul I – șeful secției de producere;
- nivelul II – managerul (directorul) de producție;
- nivelul III – managementul de vârf.

Totodată, la nivelul I de responsabilitate, pot fi constituite așa-numitele subcentre, care, în calitate de persoană responsabilă, vor fi desemnați maiștrii de schimb. În acest caz, centrele de responsabilitate de nivelul II vor prezenta rapoarte ce vizează centrele de cost respective centrelor de responsabilitate de nivelul I (șefilor de secție) care corespunde cu centrul de apariție a costurilor, iar aceștia nivelului ierarhic superior etc.

După prelucrarea rapoartelor, prezentate în expresie valorică, în baza situațiilor consumului de făină și altor materiale, precum și alte documente ce certifică consumul de materii prime și materiale, energie electrică în scopuri tehnologice, salariul brigăzii și certifică gradul de îndeplinire a bugetelor pe centre de responsabilitate, șeful secției de producție va perfecta *Raportul privind îndeplinirea bugetelor flexibile de către fiecare brigadă*. Ca rezultat, în raportul dat, se indică costurile bugetare recalulate la volumul de producție efectiv, care se contrapun costurilor efective în vederea determinării abaterii. Raportul propus este prezentat în tabelul 2.

Tabelul 2

**Raportul privind îndeplinirea bugetelor flexibile de brigada nr. 2
(subcentrul de responsabilitate nr. 2) al secției de panificație**

lei

| Indicatorii controlabili | Conform devizului | | Efectiv | | Abaterea (+/-) | |
|--|----------------------|------------------------|----------------------|------------------------|----------------------|------------------------|
| | perioada de gestiune | de la începutul anului | perioada de gestiune | de la începutul anului | perioada de gestiune | de la începutul anului |
| <i>A</i> | <i>1</i> | <i>2</i> | <i>3</i> | <i>4</i> | <i>5</i> | <i>6</i> |
| Făină c/s | 45000 | 223010 | 45105 | 223560 | +105 | +550 |
| Făină c.I | 25800 | 131808 | 25857 | 131900 | +57 | +92 |
| Făină c.II | 13215 | 73230 | 13215 | 73358 | - | +128 |
| Tărâță | 7180 | 29377 | 7425 | 29912 | +245 | +535 |
| Drojdie | 2800 | 11410 | 2800 | 11326 | - | -84 |
| Sare | 7500 | 35270 | 7550 | 35248 | +50 | -22 |
| Ulei vegetal | 12100 | 71342 | 12340 | 71110 | +330 | -232 |
| Ameliorator | 500 | 3891 | 500 | 3957 | - | +66 |
| | | | | | | |
| Energie electrică | 1150 | 9590 | 1175 | 9685 | +25 | +95 |
| Salariul muncitorilor | 38480 | 235600 | 38480 | 237289 | - | +1689 |
| Contribuții la asigurările sociale și medicale | 10197,2 | 62434 | 10197,2 | 60518 | - | -1916 |
| <i>Total costuri brigada 2</i> | <i>174512,38</i> | <i>918052,3</i> | <i>174621,15</i> | <i>917932,7</i> | <i>+108,77</i> | <i>-119,6</i> |
| Producția fabricată kg, din care: | | | | | | |
| Pâine ovală c/s 0,38 kg | 1420 | 12520 | 1511 | 12988 | +91 | +468 |
| Pâine ovală c/1 0,38 kg | 1500 | 13000 | 1623 | 12896 | +123 | -104 |
| Pâine la prânz 0,55kg | 2200 | 17200 | 2817 | 19314 | +617 | +2114 |
| Pâine grâușor 0,6 kg | 1700 | 14200 | 1656 | 14136 | -44 | -64 |
| | | | | | | |

Sursa: elaborat de autor în baza datelor, „Panifcoop a Urecoop” Strășeni pe luna iunie 2012

Informația prezentată în raportul privind executarea bugetelor flexibile în cadrul subcentrelor de responsabilitate prezintă următoarele avantaje: permite efectuarea unei analize mai ample a indicatorilor controlabili și a volumelor de producție fabricată nu doar pe perioada analizată (lunar, săptămânal, zilnic), ci și cu total cumulativ de la începutul anului, ceea ce majorează semnificativ controlul de gestiune, permite urmărirea abaterilor nefavorabile și măsurilor întreprinse pentru înlăturarea acestora. Totodată, în vederea efectuării controlului operativ al abaterilor constatate, considerăm că acest raport trebuie întocmit zilnic pe fiecare tură și brigadă în parte.

Rapoartele pe brigăzi se generalizează la nivelul centrului de cost – secției de panificație. În acest context, propunem întocmirea unui *Raport privind costurile controlabile la nivelul centrului de responsabilitate I* – șeful secției de producție, în modul prezentat în tabelul 3.

Tabelul 3

Raportul privind costurile controlabile la nivelul centrului de responsabilitate I

lei

| Indicatorii controlabili | Conform devizului | | Efectiv | | Abaterea (+/-) | |
|---|----------------------|---------------------|----------------------|---------------------|----------------------|---------------------|
| | perioada de gestiune | de începutul anului | perioada de gestiune | de începutul anului | perioada de gestiune | de începutul anului |
| <i>A</i> | <i>1</i> | <i>2</i> | <i>3</i> | <i>4</i> | <i>5</i> | <i>6</i> |
| Costurile de regie variabile, din care: | 70301,25 | 424507,5 | 71274,55 | 427326,28 | +973,3 | +2818,78 |
| salariul personalului productiv | 41250 | 250200 | 42557 | 255461 | +1307 | +5261 |
| asigurările sociale și medicale | 10931,25 | 65587,5 | 10597,55 | 63145,28 | - 333,70 | -2442,22 |
| alte costuri | 18120 | 108720 | 18120 | 108720 | - | - |
| Costurile de bază pe brigăzi: | | | | | | |
| - brigada nr. 1 | 160080 | 964850 | 165215,4 | 961218 | +5135,4 | -3632 |
| - brigada nr. 2 | 174512,38 | 918052,3 | 174621,15 | 917932,7 | +108,77 | -119,6 |
| - brigada nr. 3 | 99785 | 651470 | 99922,8 | 660441 | +137,8 | +8971 |
| - brigada nr. 4 | 113587 | 678900 | 111280,4 | 685472 | -2306,6 | +6572 |
| <i>Total costurile secției</i> | <i>618265,63</i> | <i>3637779,8</i> | <i>622314,3</i> | <i>3625389,98</i> | <i>+4048,67</i> | <i>+14610,18</i> |

Sursa: elaborat de autor în baza datelor „Panifcoop a Urecoop Strășeni” pe luna iunie 2012

Întocmirea acestui raport contribuie la urmărirea costurilor controlabile la nivelul șefului secției de producție și, în mod special, a celor acumulate la nivelul brigăzilor. Datele prezentate de către maiștrii fiecărei brigăzi și șefii secțiilor (tabelele 2 și 3) trebuie supuse unei analize minuțioase de către secția de control intern în vederea luării deciziilor privind respectarea normelor de consum în funcție de gradul de semnificație a acestora. În acest context, trebuie considerate semnificative abaterile ce depășesc pragul de semnificație mai mare de 5% din totalul indicatorului analizat. După cum se observă, pentru luna curentă, cea mai semnificativă abatere a fost înregistrată de către brigada 1, iar pentru perioada de la începutul anului de către brigada 3 și 4. În astfel de cazuri, maiștrii brigăzii trebuie să perfecteze o notă informativă prin care să motiveze cauza acestor abateri.

Rapoartele de nivelul II se prezintă lunar managerului (directorului) de producție de către șefii secțiilor de producție (de bază și auxiliare). Acesta poartă responsabilitate de costurile secțiilor date, precum și de anumite costuri proprii legate de întreținerea aparatului pe care îl conduce. Prin urmare, în calitate de indicatori controlabili, în raportul dat, trebuie să se regăsească:

- costurile pe fiecare centru de cost (secția de panificație, secția de cofetărie ș.a.);
- costurile legate de întreținerea centrului managerului de producție (energie electrică ș.a.).

Ultimul nivel de rapoarte pe centre de responsabilitate îl reprezintă rapoartele prezentate managementului de vârf al entităților de panificație (directorului general, consiliului de administrație). În

cadrul acestui nivel, se centralizează rapoartele de nivelul inferior prezentate de către directorul de producție, directorul financiar, directorul comercial etc., în funcție de structura organizatorică a entității de panificație. Acest raport poate fi denumit *Raport generalizator privind costurile pe centre de responsabilitate*, în care se generalizează costurile acumulate pe elemente distincte în cadrul tuturor subdiviziunilor structurale ale entității. Dintre avantajele raportului prezentat, poate fi menționat faptul că acesta permite urmărirea costurilor pe diferite business-procese ale entității atât conform devizului, cât și efectiv în vederea gestionării abaterilor și fundamentării deciziilor la nivelul principalelor business-procese a entităților de panificație.

Eficiența activității oricărui centru de responsabilitate depinde de faptul cât de corect sunt stabilite criteriile de evaluare a activității acestora. Totodată, rezultatele activității centrelor de responsabilitate depind atât de indicatorii financiari stabiliți la nivelul fiecărui centru, cât și cei de natură nefinanciară. În cadrul centrelor de costuri, managerul poartă responsabilitate atât pentru gestionarea costurilor (criteriu financiar), cât și pentru un șir de indicatori de natură nefinanciară. Spre exemplu, șeful secției de achiziții, în afară de gestiunea costurilor secției, este responsabil de evaluarea și selectarea furnizorilor, calitatea aprovizionării (criterii nefinanciare), criterii care, de asemenea, trebuie luate în calcul la evaluarea activității centrului respectiv.

În literatura de specialitate, una dintre cele mai răspândite abordări de evaluare a eficienței activității entității având la bază indicatorii de natură nefinanciară o reprezintă sistemul BSC elaborat de savanții americani Kaplan P. și Northon D. [4]. Potrivit acesteia, indicatorii financiari și nefinancieri sunt integrați ținând cont de legăturile de cauzalitate existente între indicatorii rezultativi și factorii ce stau la baza constituirii acestora. Principalele aspecte de eficiență în cadrul sistemului nominalizat vizează aspectul financiar, piața (clienții), business-procesele interne și studiarea (dezvoltarea).

Pentru entitățile de panificație ce activează în condițiile unei concurențe dure, după părerea noastră, implementarea sistemului dat trebuie să reprezinte unul din scopurile strategice ale entităților din acest sector, de monitorizarea implementării căreia trebuie să se ocupe personalul secției de control intern. În acest scop, pentru evaluarea eficienței activității centrelor de responsabilitate în panificație, pot fi utilizați unii indicatori de natură nefinanciară ținând cont de aspectele de bază ale sistemului BSC. Nomenclatorul indicatorilor nefinancieri propuși pentru sectorul de panificație sunt prezentați în tabelul 4.

Tabelul 4

Nomenclatorul indicatorilor nefinancieri de eficiență pe centre de responsabilitate în panificație

| Centrul de responsabilitate | Indicatorii | Determinarea indicatorului | Unitatea de măsură |
|-------------------------------------|---|---|---------------------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| <i>„Piața (clienții)”</i> | | | |
| Secția de vânzări/ producere | Pretenții față de calitatea produselor | Raportul dintre numărul pretențiilor înregistrate la volumul produselor vândute | % |
| Secția de vânzări/ producere | Evaluarea satisfacției clienților de sortimentul produselor | În baza anchetelor îndeplinite de către consumatori | puncte |
| Secția de vânzări/ producere | Evaluarea satisfacției clienților de calitatea produselor | În baza anchetelor îndeplinite de către consumatori | puncte |
| <i>„Business procesele interne”</i> | | | |
| Secția de achiziții | Returnarea materiilor prime și/sau materialelor | Raportul dintre volumul materiilor prime și/sau materialelor returnate la volumul acestora pe tipuri și furnizori | % |
| Secția de vânzări/ producere | Returnarea produselor | Raportul dintre volumul produselor returnate la volumul produselor vândute pe tipuri de produse de panificație | % |

| 1 | 2 | 3 | 4 |
|--------------------------------|---|---|--------|
| Secțiile de producere | Produse rentabile | Ponderea produselor rentabile în volumul total de producție | % |
| Secția de vânzări/ producere | Produse rebutate | Raportul dintre numărul de rebuturi la volumul acestora pe tipuri de produse de panificație | % |
| <i>„Învățare (dezvoltare)”</i> | | | |
| Secția de experimentare | Produse noi | Raportul dintre numărul de produse noi propuse pe piață la volumul produselor vândute | % |
| Secția de experimentare | Investițiile în cercetare și dezvoltare | Raportul dintre volumul investițiilor în cercetare și dezvoltare efectiv la cel planificat (perioada precedentă) | % |
| Secția cadre | Personal calificat | Numărul de persoane ce au participat la programele de perfecționare în domeniul managementului calității și a business-proceselor | nr. |
| Secția cadre | Nivelul de satisfacție al personalului de condițiile de muncă | În baza anchetelor îndeplinite de către personal | puncte |

Sursa: elaborat de autor

Utilizarea indicatorilor menționați în procesul de evaluare a activității centrelor de responsabilitate va permite acumularea informațiilor necesare în procesul de planificare a achizițiilor, vânzărilor, cunoașterea potențialului furnizorilor, preferințelor consumatorilor, analizei cauzelor rebuturilor, returnărilor de produse etc., și fundamentare a deciziilor de gestiune. Totodată, pe măsura modificării scopurilor strategice ale companiei, acești indicatori vor trebui revăzuți periodic.

Astfel, utilizarea rapoartelor manageriale propuse vor permite utilizatorilor de informație:

- ❖ să cunoască mai bine situația trecută, actuală și să efectueze calcule de prognoză privind costurile entității;
- ❖ să identifice modul în care gestionarea costurilor a condus la modificarea performanțelor economice scontate;
- ❖ să utilizeze informația din rapoartele manageriale pentru fundamentarea diferitelor decizii de gestiune.

Bibliografie:

1. АВЕРЧЕВ, И. *Управленческий учёт и отчётность: постановка и внедрение*. Москва: Вершина, 2009, 509 с. ISBN 5-9626010-1-7
2. ВАХРУШИНА, М. А. *Бухгалтерский управленческий учёт: 7-е изд.* Москва, 2010, 569 с. ISBN 5-365-00674-7
3. HORNGREN, C., DATAR, S., FOSTER, G. *Contabilitatea costurilor, o abordare managerială*. ed. a 9-a. Chișinău: Ed. ARC, 2006. 939 p. ISBN 978-9975-61-343-9.
4. KAPLAN, R., NORTHON, P. *Creating the Office of Strategy Management* [online][accesat 07.02.2014]. Disponibil: <http://www.hbs.edu>
5. *Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) incluzând Standardele Internaționale de Contabilitate (IAS)* / Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate. București: CECCAR, 2011, vol. A. 1994 p.
6. *Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) incluzând Interpretările lor la 1 ianuarie 2011* / Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate. București: CECCAR, 2011, vol. B. 1654 p.
7. СЛИНЬКОВ, Д. *Управленческий учёт: постановка и применение*. Санкт-Петербург: Питер, 2010, 304 с. ISBN: 9785498074702.
8. ХАРИОНОВСКАЯ, Т. *Формирование внутренней отчётности в системе управленческого учёта на промышленных предприятиях*: дис. ...канд. экон. наук. Орёл, 2008. 160 с.