

CONTROLUL PERFORMANTELOR ENTITĂȚII PRIN SISTEMUL DE BUGETE

Lect. sup. univ. Maia BAJAN, ASEM

L'actualité des système de mesure de la performance est étroitement liée au fait que les budgets ne semblent plus en mesure aujourd'hui d'assurer certains rôles qui leur revenaient jusqu'alors. Or curieusement, on constate à la fois que les systèmes de mesure de la performance se développent dans les entreprises et que le budget, pourtant critiqué, est toujours autant sollicité. L'article s'intéresse donc aux interactions entre les deux outils et aux facteurs qui les influencent. Il montre, à partir des résultats d'une recherche action, qu'une évolution des budgets est nécessaire pour que les systèmes de mesure de la performance puissent assurer leurs fonctions fondamentales.

Cuvinte-cheie: buget, performanță, control bugetar.

JEL: M-41

Performanța este importantă în orice activitate, și cu atât mai mult în domeniul economic, iar evaluarea performanței reprezintă un element-cheie pentru orice entitate. Aceasta trebuie să integreze, în strategia de dezvoltare a entității, standardele referitoare la elementele sociale și de mediu, cu scopul de a asigura sustenabilitatea activităților derulate prin armonizarea obiectivelor economice și sociale. Conceptul de performanță este dificil de definit, deoarece multe abordări ale acesteia existente în literatura de specialitate comport, uneori, un caracter ambiguu.

În opinia noastră, definirea conceptului de performanță în entitățile economice trebuie să surprindă mai multe aspecte. Diferiți actori economici văd performanța în funcție de interesele lor. Astfel, managerii sunt interesați de performanța globală a entității, investitorii vor percepe performanța prin prisma rentabilității investiției, clienții vor manifesta interes față de stabilitatea entității, iar creditorii prin solvabilitate și lichiditate.

În baza celor prezentate, informațiile contabile se află într-o permanentă mișcare și sunt destinate diferiților utilizatori, iar utilitatea acesteia (a informației contabile) în cadrul comunicării financiare se justifică în condițiile în care utilizatorii o folosesc pentru a vedea realitatea economică a entității cu scopul luării celor mai eficiente decizii pe viitor. Cunoașterea și utilizarea informațiilor contabile relevante pentru entitate constituie un fundament în luarea deciziilor manageriale.

Astfel, entitatea trebuie să dispună de un sistem de informații capabil să măsoare performanța entității prin organizarea controlului de gestiune, care să aibă la bază una dintre următoarele tehnici de gestiune:

- metoda costurilor standard;
- bugetele.

Metoda costurilor standard reprezintă o tehnică de control dintre costurile standard și cele efective, care oferă un indicator pentru evaluarea performanțelor, care poate fi utilizat pentru controlul costurilor. Prin analiza abaterilor, se determină ariile de activitate eficiente și neeficiente, precum și determinarea cauzei de apariție a acesteia și identificarea persoanei responsabile. Introducerea abaterilor de la costurile standard în rapoartele de performanță aduce un grad de exactitate procesului de evaluare.

Bugetul reprezintă referința, scopul, obiectivul în funcție de care diverși actori ai entității își vor organiza activitatea. Bugetele sunt instrumente fundamentale ale gestiunii previzionale și de luare a deciziei.

Un sistem bugetar tinde să obțină informații relevante în scopul cunoașterii, planificării și înțelegerii evenimentelor importante, care se petrec și afectează entitatea.

Această fază de previziune se integrează normal în procesul de elaborare a bugetelor și a controlului de gestiune. La prima vedere, se poate spune că gestiunea bugetară privește traducerea programului de activitate în termeni de buget și supravegherea gradului de realizare al previziunilor corespunzătoare. Controlul de gestiune implică o viziune mai largă, în măsura în care include faza precedentă și asigură coerența între programul de activitate și obiectivele generale ale entității. Aceasta furnizează informații privind nivelul costurilor previzionate și efective, abaterile dintre ele, cauzele care le-au generat și persoanele responsabile pentru abaterile apărute.

Procesul de elaborare și funcționare a bugetelor trebuie să țină cont de anumite obiective, funcții și principii. Totodată, la elaborarea sistemului bugetar trebuie să se ia în considerare influența factorilor interni și externi redați în figura 1.

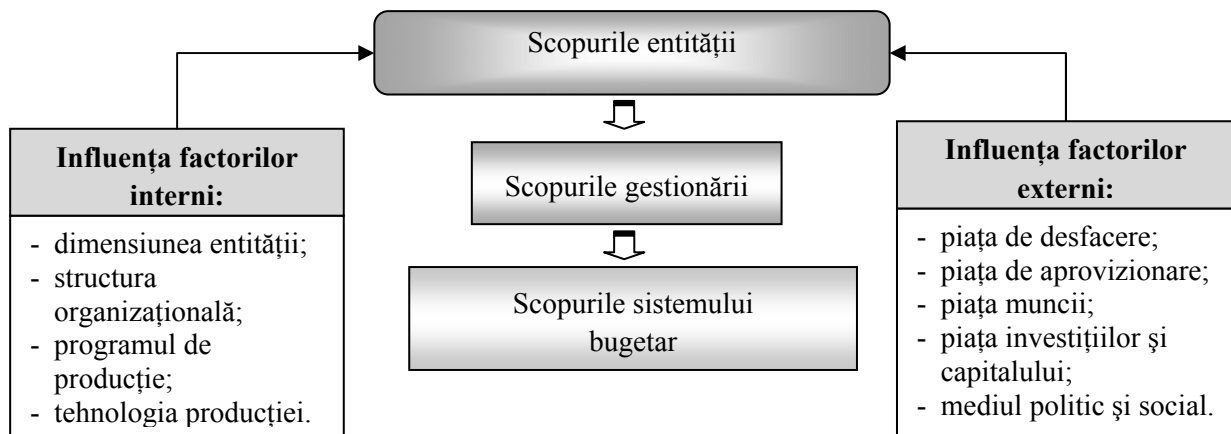


Figura 1. Influența mediului extern și intern asupra sistemului de gestionare și bugetare

Sursa: Elaborat de autor

Factorii interni influențează modul de pregătire, coordonare și controlare a bugetelor, majoritatea fiind controlabili. Schimbările, care se produc în mediul intern și extern, exercită o influență corespunzătoare asupra funcționării entității, în ansamblu, și a sistemului de bugetare a acesteia în particular. Din aceste considerente, pentru a organiza activitatea eficientă a sistemului bugetar, este necesar să se țină cont de influența fiecărui factor în parte.

Elaborarea și întocmirea bugetelor nu are niciun impact asupra măsurării performanței, dacă acestea nu ar fi însoțite de explicarea performanței [5, p.526]. Controlul bugetar are ca scop analiza abaterilor între costurile efective și costurile standard, fiind orientat la luarea măsurilor corective. Orice abatere înregistrată trebuie să fie vizată pentru a-i aduce un comportament coerent cu cel urmărit de entitate. Abaterile calculate nu trebuie să fie exhaustive, ci să concentreze atenția managerilor asupra evenimentelor importante.

Controlul bugetar trebuie să fie periodic, astfel, responsabilul poate informa ierarhia prin intermediul rapoartelor care prezintă informații referitoare la:

- compararea datelor efectiv înregistrate cu valorile bugetate;
- determinarea abaterilor, explicându-le doar pe cele semnificative;
- evidențierea măsurilor luate de managerul responsabil în baza abaterilor constatate pentru a orienta acțiunea pe viitor.

În funcție de abaterile înregistrate în sistemul controlului bugetar, destinatarul rapoartelor va adresa responsabililor cereri de explicații complementare și deciziile luate de nivelul ierarhic pe baza rezultatelor controlului. Din șirul de abateri calculate, trebuie analizate doar cele semnificative, deoarece doar acestea sunt pertinente. Corectarea abaterilor poate conduce la:

- o revizuire a bugetului (standardului) stabilit anterior;
- control anticipat, când acțiunea de corectare este pusă în aplicare, înainte ca operația să fie terminată;
- control a posteriori, când acțiunea de corectare este pusă în aplicare, după ce operația e terminată și afectează doar activitățile viitoare.

Luând în considerare faptul că elaborarea bugetelor începe cu bugetul vânzărilor, economistul francez Boisselier P. propune (și-l susținem), deoarece previziunea vânzărilor trebuie să permită clasarea datelor după produse, mod de distribuire, zone geografice, la entităților mari se impune existența unui serviciu de marketing care să realizeze studii asupra produselor existente și a unor produse noi apărute pe piață [1, p.325]. Deși entitățile mici nu-și permit efectuarea unor astfel de studii ale pieței de desfacere, se impune realizarea previziunii în baza metodelor statistice.

Într-un context bugetar, se pornește de la obiective de vânzare, pentru a stabili obiective de producție și a le exprima în nivele de funcționare ale activităților solicitate. Gama de produse presupune stabilirea costurilor de activități necesare fiecărei categorii de produse. Acest buget este subdivizat la toate unitățile care sunt responsabile de vânzări și se stabilește un calendar al vânzărilor pe produs, client, canale de distribuție.

Cercetările problemelor privind sporirea eficienței și tendințelor actuale de dezvoltare a sistemului bugetar permit să concluzionăm că bugetarea trebuie să se efectueze în sistemul de gestionare al entității, întrucât permite conducerii să planifice activitatea financiară de producție, să efectueze analiza operativă a rezultatelor acesteia și să ia decizii manageriale eficiente. Analiza operativă pune la dispoziție managerilor informația privind datele bugetare, efective și abaterile pe tipuri de produse și articole de calculație. O astfel de informație permite să se compare valorile bugetare cu cele efective și să se studieze detaliat abaterile apărute, precum și cauzele acestora. Abaterile trebuie considerate temeuri pentru elaborarea măsurilor de ajustare, corectare a căror realizare are misiunea de a atinge scopurile planificate. Este de menționat faptul că abaterile apar atât în mediul intern, cât și în cel extern al entității. De aceea, nu întotdeauna abaterile constituie o dovadă a unei activități neeficiente a managerului responsabil.

Controlul bugetar, ca parte integrantă a procesului bugetar, este indisolubil legat de bugete și constituie un instrument de control și analiză al activității desfășurate prin compararea prevederilor din el cu realizările efective și stabilirea abaterilor și responsabilităților pentru abaterile în cauză, care servesc drept bază de fundamentare a deciziilor privind activitățile viitoare.

Sușinem afirmațiile savantului francez Gervais M., potrivit căruia controlul bugetar presupune comparația permanentă a rezultatelor reale și previziunilor din bugete cu scopul:

- de a cerceta cauzele abaterilor;
- de a informa diferite niveluri ierarhice;
- de a lua măsuri corective eventual necesare;
- de a aprecia activitatea responsabililor bugetari [2, p.538].

În acest sens, controlul bugetar constituie o funcție a controlului de gestiune, de care depinde calitatea acestuia. Iar sistemul controlului de gestiune al executării bugetelor reprezintă un sistem de proceduri succesive destinate: analizei și aprecierii eficienței gestionării resurselor, costurilor, entității în decursul perioadei bugetate; depistării abaterilor și pregătirii recomandărilor privind corectarea (ajustarea) abaterilor.

Calitatea deciziilor luate și obținerea performanțelor depind și de calitatea informației furnizate de sistemul informațional de gestiune. În afirmațiile savanților români, Ionașcu I., Filip A. și Stere M., informația, pentru a fi utilă în luarea deciziilor, trebuie să îndeplinească următoarele caracteristici:

- să fie fiabilă, să dea o reprezentare cât mai bună a realității;
- să fie actuală și furnizată în timp util;
- să fie completă, să indice toate elementele care permit luarea deciziilor;
- să fie pertinentă, să fie adaptată la problema vizată;
- să fie accesibilă pentru decidenți [4, p.17].

Astfel, conceptul de performanță se referă la o judecată asupra unui rezultat și la maniera în care acesta este atins, ținând cont de obiectivele și de condițiile de realizare. Măsurarea performanței depășește simpla constatare având ca obiectiv luarea deciziilor pentru ameliorarea condițiilor performante. Sistemele de măsurare și pilotaj al performanței, la nivel de entitate, trebuie să asigure strategia, per ansamblu, a acesteia prin acțiuni pertinente.

Evaluarea performanțelor este un atribut al controlului de gestiune, care nu poate fi abordat în afara unor obiective stabilite de entitate. Controlul de gestiune influențează sistemul de măsurare a performanțelor care compară rezultatele obținute, în mod efectiv, cu datele stabilite prin metoda standard-cost și bugetare. Metoda standard-cost permite compararea realizărilor din diverse centre de responsabilitate cu standardele stabilite pentru ele, aplicând sancțiuni pozitive sau negative pentru abaterile înregistrate; iar bugetul evaluează realizările prin luarea de decizii, privind politicile contabile, care trebuie adoptate pentru atingerea obiectivelor strategice.

Concluzionăm că, în acest articol, am încercat să facem trecerea de la aspectele contabile la aspectul gestionar și de control al activității entităților economice. În cuprinsul acestuia, s-a prezentat importanța bugetului ca instrument de planificare a activității entității, precum și instrumentele de gestionare a performanțelor entității economice.

Bibliografie:

1. BOISSELIER P. *Contrôle de gestion*. Vuibert, 2013, 672 p.
2. GERVAIS M. *Contrôle de gestion*. Paris: Dunod, 2005, 725 p.

3. GRUIAN C. M. *Ce înțelegem prin performanța companiei?* În: Analele Universității „Constantin Brâncuși” din Târgu Jiu, Seria Economie, nr 4/2010, pp. 243-255.
4. IONAȘCU I., FILIP A., *Stere M. Control de gestiune.* București: Ed. Economică, 2006, 271 p.
5. JIANU I. *Evaluarea, prezentarea și analiza performanței întreprinderii.* București: Ed. CECCAR, 2007, 572 p.