

CAPITOLUL 1

LOCUL BUGETĂRII ÎN SISTEMUL DE PLANIFICARE AL ÎNTRINDERII

Orice activitate necesită cunoașterea atât a obiectivelor de atins, de îndeplinit, cât și a resurselor necesare pentru atingerea obiectivelor respective. În același timp constrângerile provenite din înrăutățirea condițiilor macroeconomice, ale mediului de afaceri, din intensificarea competiției afectează puternic întreprinderile. Pentru a face față acestor schimbări ale mediului, acestea trebuie să-și mărească gradul de monitorizare și de control al afacerii.

Instrumentele previzionale constituie punctul de plecare inevitabil al procesului de control, deoarece, în absența lor, nu există formularea obiectivelor, angajările previzionale ale resurselor, sau, într-un sens mai larg, viziunea organizată asupra viitorului întreprinderii. Printre instrumentele folosite se numără și bugetul, ca instrument de gestiune și ca metodă de management. H. Bouquin (1994) menționa că bugetul e necesar „pentru a conduce, pentru a gestiona sistemul de informare complex al unei întreprinderi, pentru a satisface nevoia imperativă de a anticipa”.¹

Bugetul este rezultatul pe termen scurt al procesului de planificare inițiat la nivel strategic. Pentru a înțelege însă noțiunea de buget, trebuie înțeleasă noțiunea de planificare.

1.1. Importanța planificării în întreprindere

A administra o afacere înseamnă a planifica, a organiza, a comanda, a coordona, a controla. Funcția de planificare este prima din funcțiile managementului și reprezintă procesul prin care se stabilesc obiectivele întreprinderii precum și modalitățile (resurse, acțiuni) prin care obiectivele vor fi atinse. Fayol spunea că „prévoyance (previziunea) este esența managementului și include atât evaluarea viitorului, cât și efectuarea previziunilor referitoare la acesta”².

Unii manageri consideră planificarea ca fiind funcția de bază a managementului, deoarece prin toate acțiunile manageriale de organizare, conducere și control se urmărește aducerea la îndeplinire a deciziilor planificării.

Planificarea presupunea luarea de decizii cu privire la patru elemente:

¹ H. Bouquin, *Fondements du contrôle de gestion*, Paris, Presses Universitaires de France, 1994, pp. 24-55

² Fayol citat de A. Simionescu, F. Bușe, N. Bud, I. Purcaru Stamin, *Control managerial*, Ed. Economică, București, 2006, p. 120

- obiective (caracteristici cantitative și/sau calitative ale scopurilor întreprinderii);
- acțiuni (activități sau mijloace prevăzute în vederea atingerii obiectivelor);
- resurse (genuri de resurse și cantitățile necesare);
- implementare (căi și mijloace de aplicare practică a acțiunilor preconizate).

În funcție de obiectivele fixate, de analiza punctelor tari și a punctelor slabe ale întreprinderii, conducerea trebuie să prevadă, să implementeze acțiuni și să aloce resurse pentru desfășurarea activității: aceasta reprezintă planificarea întreprinderii care poate fi pe o perioadă mai mult sau mai puțin lungă.

Planificarea poate fi considerată astfel ca un sistem de date asupra viitorului său. Prin prisma dezvoltării societății moderne, planificarea devine din ce în ce mai importantă. Prin planificare se previzionează traiectoria pe care o va urma în viitor întreprinderea, se stăpânește evoluția viitoare a firmei. Capacitatea unei întreprinderi de a se adapta la schimbare este frecvent legată de planificare.

Rezultatul planificării este un plan în care se specifică direcțiile de acțiune pe care întreprinderea le va urma. Toți managerii planifică, însă modul de abordare a planificării, conținutul și complexitatea planurilor diferă de la o întreprindere la alta, și chiar în interiorul întreprinderii de la un nivel managerial la altul. Planul trebuie să fie explicit și acceptat de către cei care îl vor aplica. Elaborarea planului în cadrul unei întreprinderi este o activitate complexă ce implică participarea diferitelor compartimente funcționale și necesită efectuarea unui număr mare de calcule pentru fundamentarea sistemului de indicatori.

În întreprinderi planificările variază de la mici predicții ale managerului pentru ziua următoare până la planificări detaliate făcute de experți competenți pe orizonturi mari de timp. Cu cât mediul extern este mai dinamic și mai incert cu atât timpul și obiectivele pentru care se face planificarea trebuie să fie mai mari.

Un plan bine întocmit prezintă o serie de avantaje³:

- determină pe manageri să gândească în viitor;
- asigură articularea obiectivelor cu resursele;
- conduce la ridicarea standardelor performanței;
- oferă capacitatea de a face față unor evenimente neașteptate.

Informațiile previzionale sunt regrupate în planuri pe orizonturi din ce în ce mai restrânse (figura nr. 1.1.). Într-un proces de planificare complet există trei niveluri⁴:

- ⇒ un plan strategic;
- ⇒ un plan operațional;
- ⇒ un ansamblu de bugete.

1.2. Planificarea strategică

Prin strategie se desemnează, în urma unei evaluări a situației actuale a unei organizații, ansamblul obiectivelor majore pe termen lung, principalele modalități de

³ C. Bărbulescu, C. Bâgu, *Managementul producției, Vol II*, Ed. Economică, București, 2002, p. 37

⁴ C. Alazard, S. Sépari, *Contrôle de gestion. Manuel&Applications, 4^e édition*, Paris, Dunod, 1998, p. 269

atingere a acestora, împreună cu resursele alocate, în vederea obținerii avantajului competitiv potrivit misiunii organizației.

Strategia trebuie să asigure perenitatea organizației, menținerea acesteia într-o permanentă adaptare la cerințele mediului, utilizând mijloacele pe care organizația le are la dispoziție, menținând în același timp un nivel de performanță satisfăcător pentru diferiții săi parteneri (manageri, acționari, personal etc.).

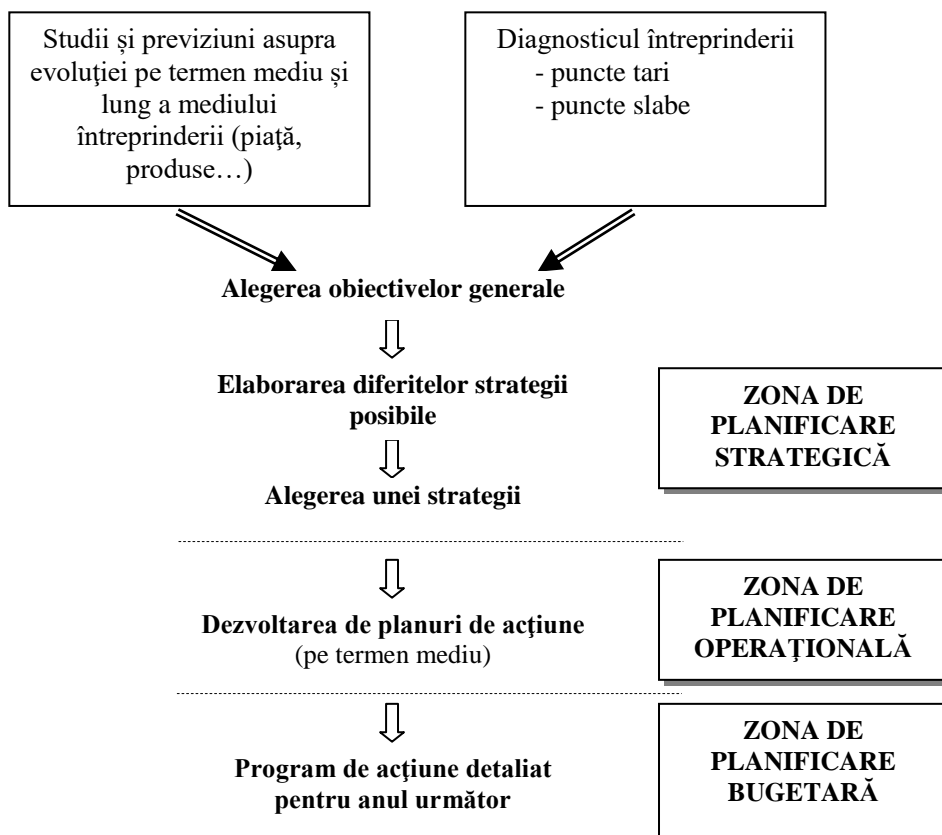


Figura nr. 1.1. Procesul de planificare al întreprinderii⁵

Strategia se stabilește armonizând oportunitățile și amenințările mediului cu capacitățile și resursele organizației. Stabilirea strategiei se sprijină deci, atât pe un diagnostic extern, cât și pe un diagnostic intern. Prin intermediul diagnosticului extern se evaluează oportunitățile și amenințările viitoare ale mediului, iar prin intermediul celui intern se evaluează atuurile și punctele slabe ale organizației.

Strategia poate fi considerată un compromis între răspunsurile la trei întrebări:

- ⇒ ce vrea să facă întreprinderea?
- ⇒ ce știe să facă întreprinderea?

⁵ R. Cordier, *La gestion budgétaire*, p. 2, disponibil la:
http://ressources.aunege.fr/nuxeo/site/esupversions/45783543-1303-4e10-a805-5ae24df95a49/res/l2_1.pdf

⇒ ce poate să facă întreprinderea?

Formularea planului strategic presupune compararea și analiza diferitelor alternative strategice și alegerea uneia dintre ele. Nivelurile de planificare strategică sunt de regulă între 3 și 10 ani, sau chiar mai mari.

Bineînțeles că orientările luate la un moment dat pot fi modificate pe măsura derulării activității. Cu cât planificarea se referă la o perioadă mai mare de timp, cu atât este mai necesar ca managerii să verifice periodic evenimentele și, dacă se impune, să facă o revizuire a planurilor astfel încât firma să nu se îndepărteze de țelul dorit.

Prin intermediul planurilor strategice sunt acoperite aspectele competitive, tehnologice și strategice ale unei întreprinderi, ca:

- alegerea piețelor, a portofoliu de activități, produse, tehnologii pentru viitor;
- alegerea investițiilor productive;
- adaptarea capacităților de producție ale întreprinderii la evoluția pieței;
- găsirea mijloacelor de finanțare pe termen lung sau mediu etc.

Planificare strategică trebuie să permită organizației:

- să reacționeze la evoluția mediului;
- să se diferențieze de concurenți;
- să se dezvolte.

Planul strategic este elaborat de direcția generală împreună cu responsabilii principalelor funcții din întreprindere. El trebuie să fie suficient de detaliat astfel încât la nivelul ierarhic inferior să poată fi înțelese obiectivele și modul cum operațiunile actuale vor fi adaptate acestora. Planul strategic este folosit de conducerea tactică pentru pregătirea planurilor operaționale.

1.3. Planificarea operațională

Planul operațional reprezintă articularea între termenul lung și termenul scurt, între planul strategic și bugete. Prezintă pe un orizont de 2-3 ani modalitățile de punere în practică a strategiei. Planurile operaționale sunt de obicei elaborate de către centrele de responsabilitate.

Planificarea operațională presupune⁶:

- o planificare a acțiunilor;
- o definire a responsabilităților;
- o alocare de mijloace financiare, umane și tehnice.

Prin intermediul ei se identifică problemele de rezolvat pe termen mediu (probleme de producție, logistică, probleme comerciale sau financiare) și constă, cel mai adesea, în valorizarea pe doi sau trei ani a obiectivelor strategice, cu o specificare a sub-obiectivelor pentru diferite centre de activitate din întreprindere. Este similară tehnicii bugetare, dar nivelul său de detaliere este mai mic (estimări previzionale an de an și nu lună de lună).

Planul operațional se subdivide, uneori, în mai multe planuri parțiale: un plan de investiții, un plan al resurselor umane, un plan de finanțare etc.

⁶ C. Alazard, S. Sépari, *op. cit.*, p. 270

În întreprinderile mici planul operațional de multe ori lipsește, aceste întreprinderi, de regulă, determină câteva axe strategice și utilizează bugetele ca singurul element de programare a viitorului. Atunci când există însă, planul operațional trebuie să anticipeze și să poată să se adapteze schimbărilor în funcție de previziunile bugetare și de realizările exercițiilor financiare, în fiecare an făcându-se reevaluarea perspectivelor pentru următorii doi sau trei ani (planuri glisante).

1.4. Bugetarea – articularea cu strategia

Bugetarea este ultima etapă a procesului de planificare, urmând după planificarea operațională și constă în detalierea obiectivelor întreprinderii pentru primul an al planului operațional. Prin intermediul bugetului se stabilesc programele de activitate pentru un an și se alocă resursele necesare pentru realizarea programelor.

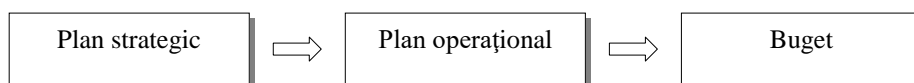


Figura nr. 1.2. Abordarea simplificată a planificării în întreprindere

Bugetul este inseparabil de strategia unei întreprinderi, este o verigă centrală și îi este subordonat⁷. Nicio previziune pe termen scurt nu trebuie făcută decât dacă contribuie la realizarea unui plan pe termen lung⁸. Se realizează astfel coerența în timp între datele diferitelor orizonturi de previziune. Respectarea acestei coerențe presupune o întrepătrundere temporală a previziunilor (figura nr. 1.3.).

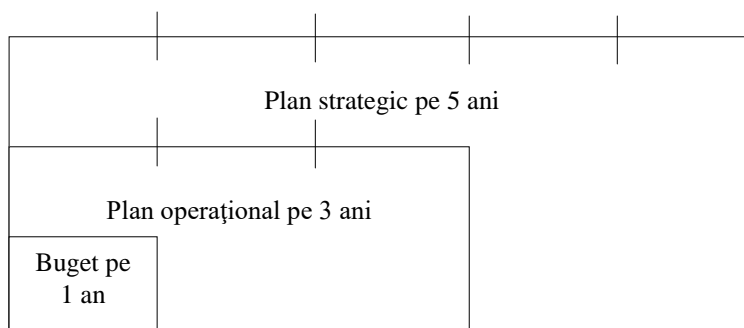


Figura nr. 1.3. Întrepătrunderea temporală a previziunilor⁹

În cazul centrelor de cheltuieli discreționare articularea unui buget cu planul de acțiune strategic va fi mai delicată, apărând dificultăți în identificarea obiectivelor

⁷ H. Bouquin, *op. cit.*, pp. 24-55

⁸ A. Simionescu, F. Bușe, N. Bud, I. Purcaru Stamin, *Control managerial*, Ed. Economică, București, 2006, p. 104

⁹ Y. Dupuy, G. Rolland, *Contrôle de gestion*, Paris, Dunod, 1991, p. 31

măsurabile și în identificarea unui model economic care leagă obiectivele de mijloacele consumate pentru a le atinge.

Deciziile managerilor referitoare la situațiile curente trebuie să țină cont de efectul acestora asupra realizării obiectivelor din planul strategic. Este evident tentant pentru un responsabil să încerce să maximizeze rezultatele pe termen scurt în detrimentul celor pe termen lung. Întocmirea situațiilor financiare semestriale în întreprinderile românești pot determina managerii întreprinderilor să privilegieze performanța pe termen scurt în detrimentul celei pe termen lung.

Previzionarea pe termen scurt fără a se face referire la planurile pe termen lung este o greșeală serioasă. În unele întreprinderi în care funcția de previziune este slabă, uneori previzionarea pe termen scurt nu numai că nu contribuie la realizarea obiectivelor pe termen lung, dar poate chiar să împiedice atingerea acestora sau să determine schimbarea lor. De exemplu, dacă se bugetează pentru anul următor o cifră de afaceri mai mare rezultată din acceptarea unei comenzi importante fără să se țină însă cont de capacitatea de producție existentă, acest aspect poate avea efecte negative asupra capacității de finanțare viitoare, întreprinderea fiind obligată în acest caz să-și reconsidere planul pe termen lung.

Dacă bugetele s-ar construi însă fără să se țină cont de obiectivele întreprinderii stabilite prin planul strategic ci în funcție de așteptările privind parcursul activității în exercițiul financiar următor, și dacă controlorii de gestiune ar judeca performanța fără să țină cont de perspectivele viitoare sau de condițiile reale de activitate, analiza de verificare a îndeplinirii valorilor bugetate nu ar conferi valoare adăugată procesului de previziune.

Schimbările rapide ale mediului au condus la necesitatea de a dezvolta și de a utiliza modele de simulare în previziune. Acestea permit valorizarea unui grup de ipoteze pentru a vedea direcția în care ele conduc întreprinderea, dar și modificarea previziunilor în funcție de evoluțiile interne și externe, de testarea diferitelor scenarii, de rezultatele diverselor analize. Pentru realizarea acestor modele controlorii de gestiune apelează la instrumente informatice performante. Favorizați de noile tehnologii, furnizorii de pachete de simulare oferă instrumente necesare pentru reorganizarea procesului bugetar. Printre avantajele obținute se numără economia de timp și informarea aproape în timp real, ce permite o reacție rapidă.

CAPITOLUL 2

NATURA ȘI CONȚINUTUL SISTEMULUI BUGETAR

În ciuda criticilor, gestiunea bugetară (sau sistemul bugetar) este încă metoda de control de gestiune cea mai utilizată de către întreprinderi. Sistemul bugetar reprezintă un subsistem al sistemului de control de gestiune și se definește ca „ansamblul tehnicilor puse în practică pentru stabilirea previziunilor pe termen scurt aplicabile în gestiunea unei întreprinderi și pentru compararea cu rezultatele efectiv constatate”¹⁰.

Sistemul bugetar reprezintă un instrument important în managementul întreprinderilor, funcția de previziune a procesului de management neputând conferi conducătorilor capacitatea de orientare fără elaborarea programelor sau bugetelor. Pentru a înțelege însă noțiunea de buget, trebuie înțelese noțiunile de plan și program.

Planul de acțiune descrie acțiunile concrete care vor fi angajate pentru aplicarea strategiei adoptate de întreprindere.

Programul cuantifică consecințele așteptate ale planului de acțiune. Prin intermediul lui se precizează în detaliu nivelurile de producție, de activitate, precum și volumul factorilor de producție utilizați.

Bugetul reprezintă o transpunere în unități monetare a unui program de acțiune al unei întreprinderi, centru de responsabilitate sau funcție a întreprinderii, pentru o perioadă de timp bine definită în viitor, de regulă un an. Programul este valorizat (este transpus în buget) cu ajutorul tarifelor și al costurilor standard, în urma unui proces descentralizat la nivelul responsabililor operaționali.

Sistemul bugetar al întreprinderii reunește două elemente principale:

- ⇒ un ansamblu de bugete;
- ⇒ o procedură de control bugetar.

2.1. Privire de ansamblu asupra sistemului bugetar

În vederea atingerii obiectivelor trebuie mai întâi ca programele de acțiune să fie decupate pe centre de responsabilitate și transpuse apoi în bugete. Plecând de la aceste bugete, un sistem de reglementare va fi apoi instituit: se realizează procedura de control bugetar¹¹.

¹⁰ J. Forget, *Gestion budgétaire : Prévoir et contrôler les activités de l'entreprise*, Paris, Éditions d'Organisation, 2005, p. 9

¹¹ M. Gervais, *Contrôle de gestion par le système budgétaire*, 3^e édition, Librairie Vuibert, 1994, p. 14