

TABLOUL DE BORD DE GESTIUNE INSTRUMENT MANAGERIAL IN ACTIVITATEA DE CONSTRUCTII

LECT. UNIV. DRD. CHIRILA EMIL
Universitatea Oradea

The operative management of production generated costs, of disobeying rules regarding informatics managerial systems, can be successfully realized by using the management board tables as main instruments provided by Accounting Management.

RELATIA TABLOU DE BORD –CONTROL DE GESTIUNE

Managementul, prin intermediul controlului de gestiune, influenteaza comportamentul membrilor organizatiei in scopul punerii in aplicare a strategiei intreprinderii considerata ca o actiune constienta, fundamentata economic, de selectare si optimizare a resurselor pentru atingerea obiectivelor prognozate.

Misiunea controlului de gestiune, de gestionare si de masurare a evolutiei performantei, se realizeaza prin confruntarea permanenta a prevederilor bugetare cu realizarile si luarea operativa a deciziilor pentru atingerea obiectivelor propuse.

Tabloul de bord de gestiune (TBG) reprezinta un “instrument de actiune pe termen scurt ce cuprinde un numar limitat de indicatori legati de deciziile importante si de obiectivele intreprinderii avand ca scop evidentierea diferentelor dintre previzional si realizat”¹.

Literatura de specialitate recunoaste calitatea de instrument integrat in cadrul sistemului de control de gestiune, nuantand diferit rolul si scopul tabloului de gestiune, “ca instrument de informare si semnalizare a abaterilor semnificative” (E. Cohen 1994)², “instrument de dialog si suport de apreciere obiectiva a performantelor pentru managerii din nivele ierarhice diferite” (I. Kerviller – L. Kerviller, 200)³, “instrument de pilotaj in evidentierea abaterilor semnificative concomitent cu rolul de instrument de diagnostic si progres” (H. Bonquin 2001)⁴.

Utilizand date din contabilitate si din sistemul bugetar, TBG poate fi construit pe aceleasi principii ca si bugetele, respectiv pe baza structurii de responsabilitate existente in intreprindere aplicand aceleasi principii de analiza a abaterilor.

TBG-ul ca instrument de sinteza utilizeaza mai multe surse de date: bugete, gestiunea personalului, gestiunea tehnic-productiva, contabilitatea financiara, sistemul calculatiei costurilor s.a.

FUNCTILE SI CARACTERISTICILE TABLOULUI DE BORD

Sistemul informatic managerial (SIM) care asigura functionarea TBG-ului trebuie sa se axeze pe structura intreprinderii si in special pe structura de autoritate cu doua consecinte semnificative:

- natura informatiilor trebuie sa corespunda cu domeniile de actiune specifice fiecarui nivel ierarhic;
- responsabilii manageriali trebuie sa identifice si sa furnizeze elementele pentru ghidarea actiunilor in curs, informatiile fiind oportune si pentru furnizarea unor indicatori esaloanelor superioare prin agregare si in acelasi timp asigurand suportul informational in supravegherea, coordonarea si aprecierea rezultatelor actiunilor proprii;

Apreciem ca TBG-urile trebuie sa-si asume o functie de control a responsabilitatilor delegate asigurand conducatorilor de la fiecare nivel ierarhic:

- aprecierea rezultatelor obtinute de subordonati;
- analiza si aprecierea propriilor rezultate;

Functionalitatea TBG trebuie sa asigure nivelul ierarhic superior integrarea sistematica a tablourilor colaboratorilor si a diverselor esaloane, fapt ce presupune:

- o structura piramidala;
- utilizarea unei unitati de masura comune sau aditive;
- alegerea unei periodicitati de publicare;

In functie de marimea intreprinderii, de nivelurile ierarhice deservite, numarul de centre de responsabilitate conectate la sistemul informational al TBG, trebuiesc concepute doua tipuri de documente:

- documente destinate responsabilitatilor operationale adaptate ritmului si specificului activitatii focalizate asupra mijloacelor si a resurselor;
- documente de raportare destinate nivelelor ierarhice preocupate de obiectivele de actiune care au o anumita periodicitate;

Furnizarea informatiilor utile conducerii activitatii nu trebuie sa afecteze caracterul sintetic al TBG.

Pentru a realiza functionalitatea TBG-urilor aferente fiecarui centru de responsabilitate, trebuiesc luate urmatoarele masuri:

- stabilirea nivelului fiecarui indicator, valori ce trebuiesc respectate de responsabilii centrului;
- determinare informatiilor pe care fiecare centru de responsabilitate trebuie sa le furnizeze pe cale ierarhica pana la conducerea generala;
- determinarea regulilor de apreciere si utilizare a indicatorilor stabilind regulile de prioritate si rezolvarea eventualelor conflicte obiective;

TBG-urile la nivelul fiecarui esalon trebuie sa anticipeze pe baza unor informatii colaterale, a unor indicatori pusi in context anterioare stabilirii misiunii centrelor de responsabilitate, asigurand respectarea solidaritatii intre centre concretizat in realizarea unor TBG-uri transversale. O misiune poate face obiectul unei responsabilitati departajate intre mai multe compartimente iar indicatorii care permit aprecierea executiei vor fi incorporati in TBG-ul responsabilitatilor constituite defalcate pentru luarea deciziilor necesare obiectivelor.

TBG-ul trebuie sa fie deschis concurentei chiar si la nivelul centrelor de responsabilitate, performantele celor mai buni competitori luandu-se ca puncte de referinta in ghidarea actiunilor.

Indicatorii din TBG-uri trebuiesc stabiliti pe calea concertarii, a negocierii si trebuiesc acceptati de responsabilii de centru. De asemenea se impune adaptarea documentelor la personalitatea utilizatorilor ca factori decizionali prezentand o viziune agreabila pentru utilizator (tabele, grafice, etc).

TBG-urile performante trebuie sa asigure furnizarea concomitenta a unor indicatori ai situatiei la un moment dat, dar si un istoric al evolutiei acestora, care dupa aprecierile lui Henry Bouquin trebuie sa permita:

- istoricul si tragerea unor invataminte anticipative;
- alertarea responsabilului inainte ca indicatorul sa intre in zona critica;
- stabilirea interactiunii intre indicatorii retinuti;
- eliminarea progresiva a redundanțelor
- identificarea indicatorilor premonitori a caror studiu la timpul t se repercuteaza si la timpul $t + n$

Indicatorii TBG trebuie sa permita anticiparea unor evenimente care sa-i activeze pe responsabili din timp, iar in cazul unui pilotaj performant informatia trebuie optinuta rapid.

Periodicitatea indicatorilor trebuie adaptata la frecventele de analiza si posibilitatile de actiune a responsabililor pentru a permite o reactie in timp oportun.

Elaborarea TBG presupune o distinctie intre:

- TBG strategic – la nivel de director general;

- TBG gestiune – la nivelul cadrelor de conducere;
- TBG operational – la nivelul maistrilor;

cu mentiunea ca directia generala poate avea acces la problemele operationale si de gestiune, dar trebuie sa existe o intrepatrundere intre diferite documente aferente TBG-urilor cu posibilitatea de trecere de la un tablou la altul.

ETAPELE ELABORARII TBG

Constructia TBG are la baza o definire clara a responsabilitatilor si selectare a indicatorilor utili, actiunilor pe termen scurt, identificandu-se urmatoarele etape:

E.1) Stabilirea decupajului intreprinderii

Intocmirea TBG pune in evidenta o decupare clara si coerenta a organizatiei pentru definirea principalelor responsabilitati. Controlul de gestiune isi gaseste camp de aplicare in intreprinderile in care responsabilitatile sunt delegate ce implica punerea in aplicare a unor modalitati specifice de control. TBG indeplineste aceasta functiune permitand responsabililor sa aprecieze rezultatele obtinute de subordonati si subordonatilor posibilitatea explicarii rezultatelor realizate. TBG trebuie sa se suprapuna pe decuparea organizationala existenta punand in evidenta si disfunctionalitatile existente. Pe baza organigramei, a relatiilor ierarhice existente, se determina obiectivele, rezultatele care trebuiesc atinse de fiecare responsabil.

E.2) Determinare punctelor cheie de decizie

Obiectivul strategic al intreprinderii poate genera subobiective in functie de natura centrului de responsabilitate in termen de marja sau profit pentru un centru de profit, unul de cost pentru un centru de cost, unul de rentabilitate pentru un centru de investitii. Este de remarcat faptul ca alegerea tipului de centru si a centrelor de gestiune este o misiune delicata si subiectiva ce depinde de mai multi factori si in principal de:

- natura activitatii, a produselor si a serviciilor realizate;
- strategia adoptata de intreprindere;
- puterea si gradul de delegare a autoritatii si responsabilitatii;

E.3) Alegerea indicatorilor caracteristici

Elaborarea TBG ca instrument de sinteza trebuie sa permita actiunea, iar pentru atingerea eficacitatii trebuie sa contina indicatori caracteristici si intr-un numar limitat. Pentru limitarea numarului indicatorilor, TBG trebuie sa contina numai acele informatii care sunt susceptibile sa genereze decizii de gestiune pe termen scurt corespunzatoare punctelor cheie din gestiunea intreprinderii.

Pentru a asigura calitatile unui instrument de masurare, indicatorii trebuie sa indeplineasca anumite caracteristici, respectivi sa fie fideli si obiectivi, sa varieze ca fenomenul supus masurarii, sa aiba semnificatie identica in timp si spatiu, sa poata fi obtinute in mod rapid si sa fie cumulabili in momentul trecerii la un nivel ierarhic superior.

N. Mourlot identifica urmatoarele categorii de indicatori ai TBG⁵:

- indicatori financiari:
 - trezoreria – cu importanta deosebita pentru firmele mici si mijlocii;
 - nevoia de fond de rulment, urmarit in mod special pentru toate activitatile noi realizate; previzionarea si urmarirea decalajelor in timp impun cuprinderea acestui indicator in planul de dezvoltare strategica a intreprinderii;
 - nivelul indatorarii ce implica compararea cu nivelul capitalurilor proprii si supravegherea cheltuielilor financiare in cazul in care intreprinderea apeleaza la imprumuturi;
- indicatori de activitate:
 - cifra de afaceri reprezinta indicatorul esential al oricarui TBG ce presupune o personalizare in modul de urmarire;
 - indicatori de masurare a costurilor, calculati pe baza datelor din contabilitatea de gestiune dau indicatori de cheltuiala dupa natura lor si dupa relatia de cauzalitate cu cifra de afaceri pe baza contabilitatii financiare;

- indicatori de rentabilitate
- indicatori de productivitate, masurati prin indicatori ce tin cont de specificul activitatii si obiectivele propuse;
- indicatori specifici : cuprinzand acei indicatori care reflecta punctele de reusita intr-un anumit sector sau elementele care trebuiesc dezvoltate si insusite pentru a deveni performante;

E.4) *Culegerea informatiilor*

Construirea TBG trebuie sa se bazeze pe surse de date existente atat din interiorul cat si din exteriorul intreprinderii. Aceasta etapa trebuie sa asigure punerea in aplicare a procedurilor care sa asigure obtinerea informatiilor fiabile si coerente.

E.5) *Construirea si utilizarea TBG*

Pentru a deveni un instrument eficient de gestiune, TBG trebuie sa fie adaptat caracteristicilor si nevoilor fiecarei intreprinderi atat prin fond cat si prin forma, stabilindu-se periodicitatea de intocmire, intervalul de actualizare si persoanele responsabile de aceste activitati.

Bibliografia

1. Albu N.-"Instrumente de management al performantei, vol II, Control de gestiune", Editura Economica, Bucuresti, pag.106
2. Cohen E.
3. Kerviller I., Kerviller L.-"Le control de gestion a la portee de tous", Editura Economica 2000
4. Bouquin H.-"Le controle de gestion", 2001
5. Guerny L, Guiriel L, Lavergne J- "Tableua de bord de gestion", Editura Delams, Paris 1990
6. N. Mourlot- "Tableaux de bord", L'entreprise nr.185, 2001
7. Bardas P.-"Tabloul de bord de gestiune", Revista Tribuna Economica, nr.9-10, 2005
8. Ionascu I, Filip T. Mihai S.-"Control de gestiune", Editura Economica 2003
9. Barbulescu C., "Pilotaj al intreprinderii, Ed Economica 2000.