# BUGETAREA ŞI CONTROLUL BUGETAR - O PROVOCARE PENTRU ECONOMIA ROMÂNEASCĂ (I)

***CONF. DR. CORNELIA DASCĂLU***
***Academia de Studii Economice,***
***str. A. Ciurea, nr. 2 , bl. S41, sc.1, apt.9, sector 5, Bucureşti, tel. 0745813195, dascalu_cornelia@yahoo.com***

***PROF. DR. CHIRAȚA CARAIANI***
***Academia de Studii Economice, ccara@ew.ro***
***Prof. dr. Mihaela Dumitrana, Academia de Studii Economice, ccara@ew.ro***

*The Master Budget for a profit oriented organization seeks to build a set of interrelated budgets which provide a complete picture of the operations of the business over some future period. The elements of the master budget adress both operating and financial concerns.*
*The paper debates solutions, points of view and a commune language for Master Budgeting and Bugetary Control.*

## Introducere

Modelarea unei strategii master a entității, care să reflecte scopurile şi prioritățile sale, se înscrie printre instrumentele care o propulsează în fruntea clasamentelor mondiale şi-i asigură succesul în economia de piață.
*Bugetul* este o previziune cifrată a obiectivelor şi/sau mijloacelor pentru realizarea lor, luând în considerare toate funcțiile şi departamentele entității. Bugetul este, de asemenea, un limbaj care exercită o influență asupra actorilor care îl utilizează. Pentru a fi performant, acest limbaj trebuie să fie în acelaşi timp suficient de natural şi suficient de cultural.

*Controlul bugetar* reprezintă activitatea de monitorizare a gestiunii prin compararea permanentă a rezultatelor de gestiune cu prevederile bugetare în scopul detectării disfuncționalităților, analizei abaterilor favorabile şi nefavorabile şi transmiterii informațiilor managementului în vederea adoptării deciziilor.

Construcția unui buget vizează elaborarea unui model de gestiune care să permită o particularizare şi adaptare a obiectivelor de bază:

1. Previzionarea activităților financiare şi nonfinanciare:
   - bugetele pot avea forme şi conținuturi diferite;
   - bugetul nu are un formular standard;
   - bugetul poate fi atât simplu cât şi complex;
   - formatul efectiv al unui buget este stabilit de cercul de specialişti care elaborează bugetul.

2. Informațiile să fie pe cât posibil exacte şi relevante pentru utilizatori:
- prezentarea informațiilor într-o ordine logică;
- prea multe informații ar putea afecta sensul şi exactitatea datelor;
- prea puține date ar putea afecta efectuarea unor cheltuieli prea mici sau prea mari, din cauză că utilizatorul nu a perceput limitele sugerate de document;
- bugetul nu este obligatoriu să fie echilibrat şi nu trebuie să conțină atât venituri cât şi cheltuieli;
- respectarea a două reguli de bază: (1) documentul începe cu un titlu clar care menționează şi perioada; (2) clasificarea elementelor bugetate pe categorii şi prezentarea datelor unitare şi financiare într-o ordine logică.

***Principiile modelării rețelei de bugete***

La elaborarea sistemului de bugete se au în vedere o serie de principii (Caraiani C, Dumitrana M, 2005), cum ar fi:

***Principiile referitoare la obiectivele pe termen lung***

1. *Stabilirea de obiective pe termen lung către managementul pivot*. Obiectivele pe termen lung stabilesc: proiecțiile pentru o perioadă de 5-10 ani; calitatea proceselor; ratele de creştere; cotele de piață; persoanele responsabile de realizarea obiectivelor etc.
2. *Compilarea obiectivelor pe termen lung într-un program master*. Acest program master prezintă o imagine completă, atât a obiectivelor cât şi a politicilor în realizarea lor. Astfel, rapoartele specifice privind obiectivele pe termen lung (noile linii de produse, indicatorii de performanță etc.) constituie baza pentru elaborarea *bugetului master.*

***Principiile referitoare la obiectivele şi strategiile pe termen scurt***

1. *Convertirea obiectivelor pe termen lung în obiective şi strategii pe termen scurt*. Managementul stabileşte obiectivele şi strategiile pe termen scurt: programe detaliate privind vânzările şi performanța pe liniile de produse, servicii, programe privind resursele materiale, resursele umane şi regia.
2. *Bugetul master se înscrie politicii generale a entității.* Bugetele funcționale (bugetele se construiesc pe organigrama şi funcțiile definite ale entității) sunt consolidate în vederea obținerii rapoartelor financiare previzionate privind poziția financiară şi performanța entității.

***Principiile referitoare la interacțiunea buget – politici de personal***

1. *Identificarea managerului de buget*. Reuşita sau eşecul activității de bugetare depinde, în mare parte, de modul cum sunt abordate aspectele umane ale acestui proces. Identificarea managerului de buget şi a personalului corespunzător are o contribuție semnificativă în eficiența sistemului bugetar. Comunicarea cu diferite niveluri decizionale (atât superioare cât şi inferioare) şi coordonarea activității de bugetare trebuie asigurată de managerul de buget.
2. *Identificarea tuturor actorilor implicați în procesul de elaborare şi execuție a prevederilor bugetare.* Fiecare actor identificat în elaborarea şi execuția prevederilor bugetare pe toate treptele de organizare a personalului se implică în procesul bugetar într-un mod activ şi relevant, prin aplicarea tratamentelor şi politicilor conceptului de *bugetare participativă.*

3. *Favorizarea comunicării libere*. Comunicarea totală pe parcursul elaborării şi execuţiei prevederilor bugetare reprezintă un alt principiu relevant al interacţiunii. Fiecare participant la procesul bugetar deţine o funcţie distinctă în cadrul entităţii. Managerul de buget pentru a se asigura că fiecare actor *ştie ce şi când să facă* favorizează comunicarea liberă.

***Principii referitoare la activitatea propriu-zisă de elaborare a bugetelor***

1. *Abordarea realistă în elaborarea prevederilor bugetare*. Managementul general trebuie să stabilească obiective şi nivelurile ce pot fi atinse iar fiecare manager să furnizeze informaţii realiste şi să nu acorde obiectivelor departamentale prioritate faţă de cele ale entităţii.
2. *Respectarea termenelor limită în prezentarea informaţiilor bugetare*. Finalizarea la timp a bugetului prin respectarea termenelor limită şi analiza informaţiilor ca parte din evaluarea performanţelor fiecărui manager.
3. *Flexibilitate în procesul de implementare a bugetelor*. Bugetele trebuie abordate ca instrumente orientative şi nu ca adevăruri absolute. Actualizarea prevederilor bugetare este subordonată gradului de incertitudine a mediului aferent. Modificările intervenite în capacităţile de producţie, în nevoile consumatorilor, în legislaţia fiscală etc. trebuie să facă parte din procesul de implementare a bugetelor, fără a fi afectate performanţele programate ale entităţii.

***Principii referitoare la controlul bugetar***

1. *Monitorizarea prevederilor bugetare.* Responsabilii de buget verifică în mod permanent estimările bugetare cu rezultatele efective în vederea detectării şi corectării erorilor.
2. *Reconciliere prin bugetul flexibil.* Bugetul flexibil furnizează estimări care pot fi rectificate automat cu modificările nivelului de output productiv. Acest instrument de control al costurilor, bugetul variabil, se utilizează în analiza performanţelor.
3. *Analiza abaterilor prin managementul selectiv.* Analiza abaterilor reprezintă procesul de calcul al valorii şi de identificare a cauzelor diferenţelor dintre efectiv şi buget. Această analiză se aplică selectiv, prin urmare, sunt examinate numai abaterile favorabile şi nefavorabile care nu se încadrează în limitele stabilite de management. Analiza abaterilor trebuie făcută prin aplicarea tehnicilor de *management selectiv.*
4. *Crearea unui sistem de rapoarte periodice privind performanţa.* Rapoartele periodice privind performanţa reprezintă punctul central al sistemului contabil funcţional. Pe baza disfuncţionalităţilor constatate, se identifică soluţiile şi se ajustează datele referitoare la următorul ciclu bugetar.

Un sistem de bugete este un mod de gestiune previzională, pe termen scurt, care cuprinde planuri şi procese de control bugetar. Un bun sistem de bugete are ca obiectiv obţinerea de informaţii relevante în scopul cunoaşterii, planificării şi înţelegerii evenimentelor importante care se petrec şi afectează entitatea. Acest scop este atins dacă se respectă o serie de cerinţe, care cu timpul s-au transformat în principii:

- un sistem bugetar trebuie să acopere toate activităţile entităţii. Acesta este principiul totalităţii prin care se precizează misiunile tuturor segmentelor organizaţionale, se creează un echilibru între ele şi se coordonează în aşa fel încât conducerea generală să obţină informaţii de la fiecare segment în parte;
- sistemul de bugete trebuie să copieze întocmai structura entităţii şi să separe, în funcţie de segmentul organizaţional la care se referă, elementele ce depind de

conducătorul segmentului, de cele care nu cad în sarcina acestuia. Aceste cerințe sunt cunoscute sub denumirea de „principiul supremației sistemului bugetar şi sistemului ierarhic”;

- sistemul de bugete trebuie să se înscrie în politica generală a entității, care este necesar să cuprindă direcția determinată de orientările stabilite printr-o apreciere mai mult sau mai puțin intuitivă a situației pentru exercițiile următoare. Aceasta înseamnă că, indiferent dacă politica entității pe termen mediu şi lung este explicită sau implicită, bugetele trebuie să ajute la îndeplinirea obiectivelor ce servesc strategia firmei;
- sistemul bugetar trebuie aliniat politicii de resurse umane, întrucât orice buget are un responsabil care trebuie cointeresat prin diverse metode, să îndeplinească obiectivele bugetului şi să acționeze în concordanță cu logica bugetară;
- previziunile din bugete trebuie să poată fi actualizate în condițiile în care apar noi informații sau factori conjuncturali.
- Redactarea unui buget face apel la o serie de concepte specifice contabilității de gestiune, dar care sunt utilizate într-o optică previzională. Într-un buget sunt utilizate:
- una sau mai multe unități de măsură care permit caracterizarea activității şi previzionarea numărului de unități de obținut;
- informații contabile referitoare la cheltuielile şi veniturile perioadei alese ca bază şi previzionarea lor, în funcție de numărul de unități de obținut;
- indicatori care estimează *eficiența activității*, timp de fabricație, randament al utilajului şi *performanța* cum ar fi: cheltuieli de desfacere pe unitate vândută sau rezultat obținut;
- mărimi de referință care permit sau vor permite aprecierea performanțelor; un referențial important îl constituie comparația între entități din acelaşi domeniu.

Plasând sistemul de bugete în cadrul unei strategii pe termen mediu şi lung, se impune formarea unui sistem plan/buget cu următoarele funcții:

- mobilizarea entității asupra unei strategii bine formulate şi politici de urmat;
- angajarea responsabililor într-un ansamblu de acțiuni coerente care să ducă la îndeplinire obiectivele strategice;
- planificarea mai bună a alocării resurselor necesare;
- determinarea obiectivelor de performanță de atins;
- trasarea unui cadru de ansamblu în care entitate să se înscrie şi pe care să-l urmeze.

Consolidând la intervale regulate de timp ansamblul informațiilor de gestiune, sistemul plan/buget permite realizarea echilibrelor în termeni financiari, de resurse umane şi de capacitate de producție în interiorul entității. Practic, exhaustivitatea acoperirii activităților entității este favorizată de legătura sistemului plan/buget cu situațiile financiare (bilanț şi cont de rezultate).

Ținând cont de obiectivele prezentate, este interesantă de reținut funcționarea în paralel şi simultan a proceselor de planificare şi control, fiind greu de multe ori de identificat dacă anumite decizii se circumscriu planificării sau controlului. Elaborarea strategiei poate fi expresia voinței prestabilite, a intenției precise sau a simplei reacții la evenimente trecute.

În general sistemul plan/buget cuprinde trei etape, mai mult sau mai puţin detaliate, care dispun de instrumente proprii:

1. Planificarea strategică se foloseşte de instrumente cu caracter transparent, care au o cuantificare globală efectuată pe baza unei mari mase de informaţii şi de studii axate pe punctele critice.
2. Planificarea operaţională cuprinde planuri de acţiune, obiective de activitate, evaluări destul de corecte, complete şi coerente.
3. Bugetul expune acţiunile şi activităţile unui an într-o evaluare detaliată.

Aceste etape ating diferite niveluri organizaţionale şi diferite orizonturi de timp. Numărul nivelurilor organizaţionale depinde de modul de organizare al companiilor. Planul strategic se elaborează pe termen lung la nivelului grupului şi diviziilor în care este structurat. Planurile operaţionale sunt elaborate pe termen mediu tot la nivelurile organizatorice superioare, inclusiv la nivelul direcţiilor din cadrul diviziilor. Bugetul este propriu tuturor nivelurilor organizaţionale şi se elaborează pe termen scurt. Punerea în aplicare a treptelor sistemului plan/buget şi îndeplinirea funcţiilor prezentate mai sus se concretizează într-un sistem unitar care include, alături de instrumentele de planificare ce prezintă orientările strategice, posibilităţile de urmărire şi evaluare a performanţelor, realizate cu ajutorul contabilităţii de gestiune şi tablourilor de bord elaborate la diferite niveluri ierarhice.

## Bibliografie


1. Caraiani C., Dumitrana M. (coordonatori), *Contabilitate de gestiune & Control de gestiune*, Ed. InfoMega, Bucureşti, 2005
2. Caraiani C., Dumitrana M. (coordonatori), *Bazele contabilităţii*, Ed. InfoMega, Bucureşti, 2005
3. Claude Alazard, Sabine Separi, *Contrôle de gestion*, Dunod, Paris, 2001
4. Cunningham M. Billie, Nikolai A. Loren, Bazley D. John , *Accounting-Informaţion for Business Decisions*, The Dryden Press, Harcourt Brace College Publishers, 2000
5. Demeestère, R., Lorino, P.,Mottis, N., *Contrôle de gestion et pilotage de l`enterprise*, Dunod, Paris, 2002
6. Kaplan R.S., Cooper R., *Cost & Efect* , Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts,1998
7. Rouach M, Naulleau G, *Le contrôle de gestion bancaire et financier,* 4e édition, Revue Banque Édition, Paris, 2002