PLANIFICARE ŞI CONTROL – EXISTĂ SPERANȚA UNEI „CĂI AURITE DE MIJLOC" PENTRU CONTROLLER ?

LECTOR UNIV.DRD. AURELIANA GETA ROMAN
Academia de Studii Economice din Bucureşti
Soseaua Stefan cel Mare nr.31, Bloc 29, Scara 4, Apt.127, Et.7, Sector 2, Bucureşti
Tel: 0723017250, ivanaureliana@yahoo.com

EC.ROLAND RECHAR
HVB Bank

PROF.UNIV.DR. MIHAI RISTEA
Academia de Studii Economice din Bucureşti

CONF.UNIV.DR. COSTANTIN ROMAN
Academia de Studii Economice din Bucureşti

LECTOR UNIV.DR. CLEOPATRA ŞENDROIU
Academia de Studii Economice din Bucureşti

There is neither a right method nor a right way for the planning to be made so that it can accomplish both the (intern and extern) needs of the enterprise and the consumers to the same extent. Undoubtedly there are principles and countless tools due to increase the effeciency of management processes, leadership and organisation besides the traditional budgeting processes, as presented in „Beyond Bedgeting".

Procesiunea triumfală a unei noi profesii şi anume controller-ul a început la sfârşitul anilor douăzeci, în timpul crizei economice mondiale şi şi-a cunoscut efemerul punct culminant în 1962 o dată cu „Financial Executive Institute", fondat în SUA şi cunoscut deja înainte drept „Controller Institute of America".

Scopul acestei instituții şi prin urmare a controller-ului era să îndeplinească sarcini precum planificarea, evaluarea şi consilierea, interpretarea şi raportarea, cercetări în domeniul economic, probleme fiscale, întocmirea de rapoarte către autoritățile statale şi asigurarea siguranței averii.

Pe lângă aceasta, în ultimii ani s-au adăugat şi alte scopuri centrale precum planificare strategică şi participarea la structurarea scopurilor întreprinderii şi a politicii întreprinderii. Aşadar, de acum înainte, componentele operaționale au fost completate de dimensiunea pe termen lung, orientată pe viitor. La mijlocul anilor optzeci, această dezvoltare şi-a sărbătorit intrarea festivă în Europa de Vest (chiar dacă mai încet) devenind şi acolo o componentă fixă a multor întreprinderi renumite.

Domeniul proceselor de planificare şi buget s-a modificat de atunci foarte puţin în această privinţă. Dacă tocmai au fost definite de către conducerea superioară performanţele-ţintă pentru viitorul an financiar, este vorba în esenţă de a atribui sectoarelor de răspundere atât veniturile, cât şi cheltuielile, cu respectarea strictă a unor anumite direcţii standard. Prevederile stabilite pentru performanţele-ţintă şi cheltuielile aferente acestora, pentru fiecare domeniu, reprezintă bugetul. Prin planificarea costurilor fiecare manager este restricţionat pentru domeniul său de răspundere de valori orientative de coordonare ce nu au voie să fie depăşite nici în total, nici în detaliu. Din această planificare rezultă până la urmă responsabilitatea. Prin urmare, bugetul cuprinde partea cuantificabilă în cifre a planificării operaţionale, se referă la perioadă şi are drept conţinut performanţa, costurile, etapele şi măsurile. El formează baza pentru conducere, coordonare şi control în întreprindere.

O ajustare orientată pe scop a tuturor proceselor din întreprindere se realizează prin corelarea performanţei, proceselor şi costurilor. Pentru aceasta este necesară o prelucrare, coordonare şi analiză intensivă a tuturor planurilor separate şi a planului general. Atunci controlul bugetar periodic va fi legat în mod firesc de controlling, care indică abaterile dintre starea- ţintă şi starea- reală printr-un control referitor la trecut. Împreună cu stabilirea previziunilor, acest control al bugetului serveşte drept sursă de informaţii importantă pentru deciziile rectificatoare.

Pentru ca toate aceste sarcini să fie realizate în mod adecvat, s-a ajuns la veritabile competiţii între controlleri în privinţa disponibilităţii şi calităţii datelor, analizelor abaterilor, prognozelor, indicatorilor, analizelor etc. şi în curând nu au mai existat manageri care să nu conştientizeze importanţa şi mai ales avantajul competitiv faţă de întreprinderi cu instrumente şi metode de controlling insuficiente. Mai ales controlling-ul operaţional a înregistrat continuu progrese în aceste domenii şi aşadar a pus în mişcare o dezvoltare care a fost din ce în ce mai complexă şi mai costisitoare şi a generat în ultimii anii, în unele întreprinderi europene, un proces de restructurare a gândirii.

Din ce în ce mai des s-a pus întrebarea: „Poate fi într-adevăr obţinut astfel un control autentic al productivităţi şi cheltuielilor ? Sunt bugetele tradiţionale prea orientatate spre trecut şi rigide ?” ”Costurile ridicate ale controlling-ului se află încă într-o relaţie raţională cu utilitatea?”

Dacă acum mulţi ani era încă uzual ca planificarea să se concentreze pe structura generală a întreprinderii aşternută în cifre, de exemplu pe rezultatul total şi apoi detaliată pe anumite centre esenţiale de cheltuieli şi venituri, în ultima vreme este necesar ca bugetul să se descompună în dimensiunile planificabile cele mai mici posibile. Bineînţeles, acest întreg flux de date din timpul etapei de planificare capătă sens numai atunci când nenumăratele valori planificate pot fi confruntate şi cu valori reale periodice. Astfel cerinţele faţă de controlling au devenit mai mari.

Cu cât cerinţele interne au crescut mai mult prin necesitatea informaţiilor, cu atât mai detaliată şi solicitantă a devenit şi nevoia de informaţii a posturilor externe (de exemplu bănci naţionale, auditori etc) şi viceversa.

Întreprinderile au reacţionat la cerinţele interne şi externe prin sisteme mai performante şi mai adaptabile de prelucrare automată a datelor (PAD) şi s-au văzut în acelaşi timp constrânse să angajeze experţi PAD şi controlleri suplimentari, pentru a satisface cerinţele

PAD suplimentare – pe de o parte – şi necesitatea crescută de valorificare şi interpretare – pe de altă parte.

Între timp le-a devenit clar multora că drumul din acestă spirală a costurilor şi a procesului de planificare nu mai este aşa de uşor de administrat şi că cele mai multe încercări de revenire încep cu sloganuri, respectiv modificări promițătoare, revoluționare ale numelui, dar sfârşesc rapid cu ceva nu prea nou sau greu realizabil.

Deja menționatele procese de planificare consumatoare de timp şi resurse, lipsa de flexibilitate cu slaba orientare spre piață şi nevoia de control şi analiză, care trebuie să aibă loc periodic (de regulă zilnic sau lunar) a făcut ca mulți manageri să înceapă să dezbată cu mai multă seriozitate concepte ca de ex. **„Beyond Budgeting”** (Dincolo de bugetare*)* sau „Better Budgetting” (*O mai bună bugetare*), în speranța că vor găsi idei şi puncte de reper pentru a împiedica aceasta tendință sau pentru a o contracara.

Astfel de concepte critică faptul că bugetele şi planificările tradiționale se ocupă prea puțin de relațiile pe termen lung cu clienții şi de profitabilitatea durabilă în întreprinderi (deşi ele pretind aceasta) – totuşi astfel de bugete se bazează pe performanța pe termen scurt. Şi este adevărat şi faptul că încercările tradiționale sunt mereu motiv pentru aşa-numitele „trucuri” de a atinge mărimile-țintă stabilite. De exemplu, nu sunt o raritate trucurile precum întârzierile în introducerea unor produse de necesitate imediată, pentru a nu depăşi bugetul de marketing.

Dar pe primul loc stă faptul că bugetarea clasică este privită din ce în ce mai mult ca o dispariție de resurse valoroase şi că pe deasupra îi face pe manageri dependenți, angrenându-i într-o lume a aparențelor, situată în afara realităților pieței şi a clienților. În locul comunicării deschise şi a inițiativei personale, apar neîncrederea şi constrângerea de a atinge prin toate mijloacele bugetul stabilit şi pretins de către top-management.

Dar ce înseamnă de fapt „Beyond Budgeting” şi cum se poate aplica el în practică ?

Această încercare de soluționare este poate cea mai radicală dintre toate din perspectiva multor manageri şi controlleri, însă solicită îndepărtarea totală de bugetare aşa cum o cunoaştem noi. Prin faptul că acest model propagă o coordonare fără planificare, pune problema fundamentelor esențiale ale sistemului de controlling. El încearcă totodată să pună capăt proceselor de conducere rigide şi în prezent mult prea birocratice.

Pe căi ocolite, aşa cum poate că li se pare multora la prima vedere, acest concept a fost deja aplicat (cel puțin parțial) în unele întreprinderi din Marea Britanie şi din unele țări scandinave, iar în unele țări mai conservatoare a trezit deja interesul managerilor.

După ce introducerea de noi instrumente de conducere a creat condițiile pentru un management al performanței mai flexibil, se poate simți din ce în ce mai mult presiunea unei planificări operaționale şi a unei coordonări mai flexibile a proceselor, însă în acest domeniu se loveşte din nou, rapid, de limitele organizării tradiționale a bugetului.

Pentru a putea deveni mai repede atent, respectiv pentru a putea reacționa mai rapid la şanse, dar şi la riscuri, modelul „Beyond Budgeting” încearcă în esență să combată această presiune în felul următor:

1. procese de comandă simplificate;
2. delegarea managerului şi angajatului;
3. costuri reduse.

Întreprinderile care au în plan ca pe viitor să-şi desfiinţeze, total sau parţial, administrarea tradiţională a bugetului, trebuie mai întâi să clarifice care sunt motivele principale pentru un astfel de pas şi cum ar trebui condusă întreprinderea în viitor.

Ca metode principale, sunt puse în evidenţă de fiecare dată următoarele puncte:

- rigiditatea bugetului tradiţional, dificil de adaptat în cursul anului financiar;
- din perspectivă strategică, dispune de un interval de timp scurt (de cele mai multe ori de 1 an) şi îl îndeamnă pe manager să nu gândească vizionar, în perspectivă;
- fixat prea mult pe cifre şi prea puţină concentrare pe planificarea etapelor, proceselor. Presiunea de a atinge cifrele solicitate conduce la omiterea unei analize a cauzelor succesului sau eşecului;
- Consum mare de resurse de timp şi personal.

Şi astfel ajungem la unul dintre principiile esenţiale ale „Beyond Budgeting", principiu care vizează ca atingerea performanţelor să nu se realizeze pe baza unor scopuri proprii negociate şi stabilite de noi înşine, ci pe baza unei performanţe relative, atinse efectiv, în raport cu competitorii sau cu cei similari nouă („peer-group"). Părinţii intelectuali ai principiului „Beyond Budgeting" văd în spatele acestui lucru o competiţie internă pozitivă, transparentă şi sportivă – în contradicţie cu acţiunile de politică internă.
Ei văd în modelul „Beyond Budgeting" o legătură clară, logică între perspectivele de mediu modificate şi noii factori de succes, precum şi principii pentru sistemul de conducere şi de „performance management" al unei întreprinderi. Un lucru este aici clar – în mod cert, din perspectivă pur instrumentală, modelul „Beyond Budgeting" are un domeniu de cuprindere redus, deoarece aici este vorba şi de principii de management şi organizare, care vizează să creeze premise în aşa fel încât instrumentele existente cât şi cele care vor fi implementate să-şi poată desfăşura în totalitate potenţialul.

Aşadar, cum se vor descurca controllerii din întreprinderile viitorului cu procesele de planificare şi control ?

Este evident că aceasta se va lăsa încă aşteptată pentru o vreme, odată cu reducerea activităţilor de controlling, cel puţin în cea ce priveşte organele de control şi centrele de testare. Tocmai evenimente precum Enron îndepărtează astfel de planuri şi îi implică pe controlleri. Aici pot aduce un oarecare remediu numai următoarele etape de automatizare şi unificările viitoare ale cerinţelor informaţionale.

Altfel stă situaţia la raţionalizarea şi simplificarea proceselor de planificare, mai ales când controller-ul şi conducerea afacerii pot cădea de acord să delibereze deschis şi onest asupra posibilelor modificări culturale şi schimbări radicale în cadrul întreprinderii şi să elaboreze încercări comune de soluţionare.

Fireşte că în cele mai multe cazuri nu este recomandabilă îndepărtarea totală de metodele tradiţionale de planificare (cum este descris în „Beyond Budgeting"), mai ales dacă se recunoaşte faptul că aproape toate „modelele ideale" (deci şi „Beyond Budgeting") nu au putut fi puse în practică în totalitate nici chiar în cele mai avansate întreprinderi.

Aceasta se datorează desigur şi faptului că de exemplu, top- managerii găsesc rar convingerea şi disciplina de a nu se amesteca în eactivitățile managerilor executivi, chiar dacă aceştia se abat o singură dată doar de la drumul succesului.

Trebuie luată în considerare şi perspectiva inversă, faptul că mulți manageri şi angajați nu se pot adapta răspunderii şi autodisciplinei descentralizate. În nici un caz nu se poate şi nu trebuie să i se acorde prea puțină importanță factorului uman în procesele de schimbare.

Construirea competențelor de acțiune ale angajaților şi formarea încrederii în capacitatea lor de lucru de către management pot fi realizate doar pe termen mediu până pe termen lung. În acelaşi timp, aceasta nu este posibil decât dacă întreprinderile se poartă moral şi corect şi acceptă să promoveze angajații, să-i instruiască corespunzător şi să-i privească drept capitalul lor.

După cum se pare, nu există „o singură metodă corectă" şi nici o „singură cale corectă" pentru a modifica durabil acțiunile de planificare, astfel încât toate nevoile, atât ale întreprinderii, cât şi ale clienților să fie satisfăcute (intern şi extern) în totalitate şi spre deplina mulțumire a tuturor. Cu toate acestea, există directive de structurare şi numeroase instrumente pentru procese de management mai performante, conducere şi organizare în afara proceselor de buget tradiționale, aşa cum este cazul cu „Beyond Budgeting".

Numeroase studii de caz din lucrările de cercetare ale BBRT (**B**eyond **B**udgeting **R**ound **T**able) pot oferi o orientare întreprinderilor interesate.

Din combinarea ambelor metode, respectiv a planificării şi bugetării tradiționale, cunoscute şi a propunerii noi, revoluționare precum cea din „Beyond Budgeting" se deschid pentru prima oară pentru managementul şi controller-ul întreprinderii posibilități pentru a defini şi a şi introduce „o cale aurită de mijloc". În funcție de ramura economică, dimensiunea întreprinderii, cultura întreprinderii şi piețe, vor predomina ori componentele „noi", ori cele „vechi", unele schimbări vor putea fi realizate mai uşor (cum ar fi o descentralizare universală, cum deja se încearcă în unele întreprinderi), în timp ce altele mai greu sau chiar deloc (de exemplu aşa-numita involuție organizatorică).

Toate au însă un punct comun – impulsul la schimbare vine de obicei de la executiv şi de la controlleri, dar ulterior poate fi pusă în practică cu succes numai dacă această dorință este susținută intensiv şi continuu de către top-management.

Bibliografie selectivă:

1. Bamberg , G Coenenberg, A**- „Betriebswirtschaftliche Entscheidungslehre"** 13. überarbeitete Auflage 2006. IX, Vahlen Verlag, München
2. Hahn, D - „Controllingkonzepte", 5.Auflage, Wiesbaden 1995
3. Reichmann, T - „Controlling mit Kenzahlen und Managementberichten", 5.Auflage, München 1997
4. Weber, J Radtke, B Schäffer, U - „Erfahrungen mit der Balanced Scorecard" - Revisited Advanced Controlling (Band 50) Wiley-VCH, Weinheim, 2005