

ROLUL ȘI MODUL DE ÎNTOCMIRE A RAPOARTELOR MANAGERIALE PE CENTRE DE RESPONSABILITATE

Maia BAJAN

Academia de Studii Economice a Moldovei

Le rôle du service de comptabilité est de fournir les informations nécessaires au développement des entités de gestion et des rapports à l'appui de leurs décisions. Les informations fournies en temps réel sont particulièrement importants pour les gestionnaires de niveau supérieur, à fonder leurs décisions et à exercer un contrôle de gestion appropriés. Les dirigeants des entités d'information internes sont tenus de demander et vraiment d'essayer d'obtenir des informations utiles pour leur prise de décision, pour l'augmentation du coût des services concernés. Le gestionnaire est en recherche constante de l'information de tous les contacts qui pourraient affecter la performance et même ses objectifs d'affaires.

Managerii administrează viitorul și raportează în mod constant la acesta prezentul, în sensul că orientează și ajustează procesul (acțiunea) și evaluează performanțele obținute, comparându-le cu rezultatele stabilite prin obiective.

Capacitatea managerilor este „să faciliteze performanța colectivă, permițând convergența scopurilor, valorilor și structurilor specifice, formând și perfecționând persoanele pentru a le permite să fie eficace și eficiente adoptându-se schimbărilor”.

Pentru aceasta, procesul de management presupune organizarea contabilității consumurilor pe centre de responsabilitate și întocmirea rapoartelor manageriale.

Rapoartele manageriale sunt orientate spre satisfacerea necesităților managerilor în privința acumulării de informație despre anumite sectoare de activitate sau centre de responsabilitate. Însă, în ce privește entitățile producătoare de mobilă rapoartele prezentate poartă un caracter nesistematic și cuprind activitatea entității în ansamblu, limitând posibilitatea de utilizare a informației în conducere.

Întocmirea rapoartelor manageriale este necesară entității din două motive:

- în primul rând, prin intermediul acestora centrul administrativ poate controla activitatea centrelor de responsabilitate și aprecia obiectiv calitatea activității fiecărei secțiuni și a managerului acestuia;
- în al doilea rând, rapoartele manageriale ajută însuși managerul, prin faptul că una dintre principalele sale calități reprezintă posibilitatea oglinirii factorilor planificați.

Managerul oricărui nivel trebuie să fie la curent cum funcționează activitatea sa și cât de eficient. Dacă planificările sale nu sunt atinse, trebuie să afle cât mai rapid cauza acestor devieri. În caz contrar, managerul nu va putea să corecteze la timp planificarea centrului său de responsabilitate și să-și atingă scopul propus.

Astfel, un control gestionar bine organizat la nivelul unui centru de responsabilitate dă managerului centrului respectiv posibilitatea să ia decizii bine argumentate și să revadă scopurile propuse de centrul său pe o perioadă planificată.

Reieșind din cele expuse, putem menționa că întocmirea rapoartelor manageriale apare ca un fundament de legătură a diferitelor niveluri din ciclul managerial, constituind informațiile într-un „tot indivizibil”.

Acestea reflectă nivelul de atingere a bugetelor elaborate și caracterizează factorii planificați în activitatea entității. Caracterul rațional al procesului de producere, realizarea efectivă și utilizarea de resurse în baza planurilor de asemenea se reflectă prin factorii efectivi în comparație cu cei planificați.

Etapele de evidență și control dau dovadă de stabilirea formelor de prelucrare și prezentare a procesului de producere. Prin intermediul analizei și reglementării în baza datelor primite se efectuează corectarea atât a datelor planificate, cât și a procesului de producere cu scopul obținerii unor rezultate efective în viitor.

Astfel, rapoartele manageriale prezintă o integrare orientată spre normalizare, planificare și evidență a informațiilor la diferite stadii de formare și prelucrare, prezentând, astfel, baza de realizare și dezvoltare a funcțiilor manageriale.

Pe lângă toate acestea, întocmirea rapoartelor manageriale mai are și unele dezavantaje, ca:

- 1) insuficiența informației analitice, informația prezentată fiind generalizatoare și nu ține de necesitățile fiecărui centru de responsabilitate, o parte din ea fiind necesară nu managerului centrului de responsabilitate, ci managerului entității;
- 2) alegerea parțială a factorilor de control, informația este prezentată în general și nu ține de o problemă concretă;
- 3) existența informației inutile ce prezintă o dificultate la căutarea datelor necesare gestionării;
- 4) utilizarea registrelor proprii sub formă liberă nu prezintă încredere.

Aceste probleme sunt discutate de o serie de savanți străini (Bouquin, Kaplan, Palii, Cristea, Caraiani, Dumitrana etc.) în lucrările lor științifice. Aceștia consideră că este necesar a elabora rapoarte manageriale luând în considerație următoarele [1,4,5,8]:

- pentru luarea deciziilor manageriale este utilă informația operativă;
- nu trebuie de aprofundat în trecut; din contra, e necesar a căuta informația care va facilita lucrul centrelor de responsabilitate în viitor;
- de ignorat modificarea permanentă a formelor dărilor de seamă interne, ceea ce nu permite o comparație perfectă în timp;
- nu se cuvine a prezenta rapoartele manageriale cu multe calcule, managerul având nevoie de date minime, care necesită a fi sistematizate, astfel încât, în baza lor, să se ia decizii optime;
- rapoartele manageriale trebuie să cuprindă esența (scopul) realizării planului;
- factorii diferitelor niveluri și centre de responsabilitate trebuie să aibă legătură între ei și în același timp să fie controlabili.

Analizând cele expuse, conchidem că rapoartele manageriale ca bază informativă de asigurare influențează esențial procesul bugetar. Prin urmare, elaborarea rapoartelor manageriale trebuie să prezinte informația necesară, care să satisfacă cerințele atât ale contabilității și controlului de gestiune, cât și ale bugetării. Astfel, ele trebuie să fie:

- a) *adecvate în sistemul gestionar* – informația să corespundă legăturii funcționale și structurii organizatorice a entității;
- b) *oportune* – informația ce se conține în rapoarte trebuie să răspundă scopurilor pentru care a fost pregătită și să influențeze deciziile economice ale utilizatorilor, permițându-le să aprecieze evenimentele trecute, prezente și viitoare, prin argumentarea și corectarea erorilor întâlnite;
- c) *autentice* – informația din rapoarte trebuie să fie autentică, neutră, esențială și prudentă;
- d) *comparabile* – informația trebuie să fie prezentată astfel, încât utilizatorii să aibă posibilitatea să elaboreze rapoarte generalizatoare pe anumite perioade de timp și să le compare;
- e) *accesibile* – informația din rapoartele manageriale trebuie să fie clară utilizatorilor din sfera economică și celor interesați în studiul informației oferite;
- f) *să conțină o reflectare în circuitul documentar*, fiind specificate căile de transmitere a informației;
- g) *să conțină o prezentare analitică* a informației, ca rezultat al funcționalizării sistemului informațional;
- h) *operative* – rapoartele manageriale analizează minuțios informația oferită;
- i) *reflectarea informației să fie comodă și suficientă*, informația prezentată în rapoartele manageriale nu trebuie să cuprindă date inutile;
- j) *economice*, deciziile luate trebuie să prezinte venituri mai mari decât cheltuielile;
- k) *să prezinte un grad înalt de pregătire*, rapoartele manageriale trebuie să faciliteze luarea deciziilor corecte, prin urmărirea factorilor efectivi și abaterilor apărute în perioada analizată.

Cerințele enumerate mai sus pot fi realizate prin respectarea următoarelor principii:

- 1) utilizarea tuturor tipurilor de evidență: operativă, statistică și contabilă;
- 2) prezentarea datelor prin ierarhizarea conducerii;
- 3) delimitarea consumurilor controlate pe centre de responsabilitate;
- 4) coordonarea termenelor de obținere a rezultatelor cu cele de prezentare contabilă, operativă și statistică;
- 5) reglementarea responsabilității pentru constituirea și prezentarea formelor dărilor de seamă.

Principiul fundamental ține de colaborarea evidenței operative, statistice și a celei contabile. La întocmirea rapoartelor manageriale acest principiu dă posibilitatea de a atenua neajunsurile fiecărei evidențe în parte și de a utiliza punctele forte ale acestora într-o complexitate. Așadar, ca exemplu, datele evidenței

contabile posedă un nivel înalt de autenticitate, însă utilizarea acestora în scopuri manageriale este limitată din cauza decalajului ce apare între momentul înregistrării datelor la entitate, reflectarea lor în contabilitate și momentul obținerii unei imagini finale a entității prezentate în rapoarte.

Pentru centrul de responsabilitate administrativ este nevoie nu doar de autenticitatea informației, dar și de posibilitatea de obținere periodică a acesteia, ceea ce va permite luarea deciziilor manageriale.

Astfel, prin utilizarea avantajelor tuturor tipurilor de evidență poate fi creat un sistem eficient de raportare managerială. Funcționarea acestuia, după părerea noastră, oferă posibilitatea de a obține informație veridică privind executarea factorilor și de a evalua eficacitatea bugetară.

Din punctul de vedere al surselor de obținere a informației în scopul bugetării, rapoartele manageriale pot fi împărțite în operative și statice. Evidența operativă, ca bază informațională, în conformitate cu scopurile bugetării, formează date pentru elaborarea și executarea bugetelor. Evidența contabilă oferă informație pentru întocmirea rapoartelor statistice. Factorii evidenței statice pot fi utilizați la completarea rapoartelor operative și contabile, ca surse informaționale de formare a rapoartelor manageriale.

Urmărind și transformând informațiile oferite de evidența operativă, statistică și contabilă, rapoartele manageriale vor deveni o bază de monitorizare a procesului bugetar.

Pentru o funcționare efektivă și o reflectare adecvată a rezultatelor bugetare, rapoartele manageriale trebuie să respecte anumite condiții:

1) în primul rând, organizarea evidenței operative și contabile trebuie să corespundă cerințelor bugetării. Dacă însă înlocuirea evidenței operative la entitate depinde doar de cerințele interne de conducere, atunci organizarea contabilității este orientată în mare măsură spre satisfacerea cerințelor utilizatorilor interni. Stabilind principiile de organizare a contabilității, informația oferită de acestea este limitată pentru a elabora dări de seamă în scopuri bugetare în măsura cerută. În astfel de situații, este necesar acordul dintre interesele contabilității financiare și ale celei manageriale, cu scopul de a avea posibilitatea de a transforma datele unui sistem în celălalt;

2) în al doilea rând, pentru o funcționare adecvată a rapoartelor manageriale este necesar să fie respectate anumite etape de elaborare a informației entității într-un singur circuit managerial. Din acest punct de vedere, etapele bugetării, indiferent de rezultatele reale și analiza acestora, trebuie să fie interdependente. O astfel de abordare ar evalua impactul entității, având în vedere parametrii de conducere.

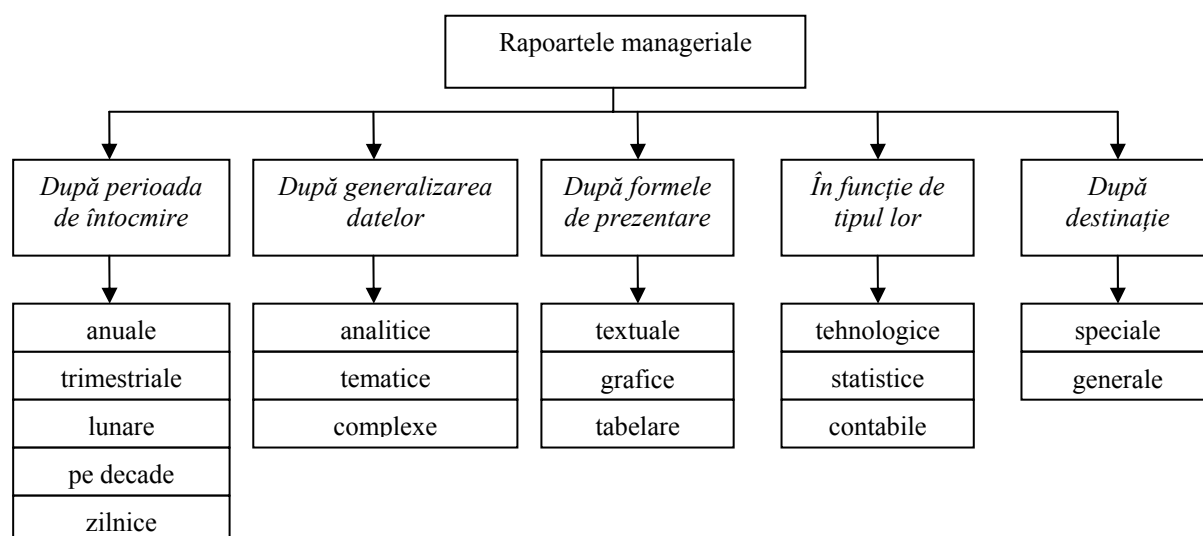
O importanță deosebită la întocmirea rapoartelor manageriale revine principiului ierarhizării, care presupune prezentarea rapoartelor în mod ierarhizat. Scopul unei astfel de abordări constă în faptul că șeful unui nivel mai ridicat de conducere nu are necesitatea de a verifica minuțios rapoartele nivelurilor ierarhice inferioare până când nu va apărea o problemă managerială.

Schema de prezentare a raportării manageriale în mod ierarhizat la nivelul entității

Nivelul 1	Raport lunar directorului general	
Nivelul 2	Raport directorului-adjunct pe producere	Raport directorului-adjunct pe marketing
Nivelul 3	Rapoartele șefilor de secție	Rapoartele managerilor regionali
Nivelul 4	Rapoartele centrelor de responsabilitate	Rapoartele managerilor pe producere
Entitatea		

Prezentarea rapoartelor manageriale în cadrul fiecărei entități este diferită, adică la constituirea acesteia nu se respectă o abordare stereotipă. Cu toate acestea, pot fi distinse anumite criterii de clasificare, caracterizate prin abordări comune după forma lor, care au fost studiate de un șir de savanți ruși: V.F. Palii, O.D. Kaverin, M.A. Varhușin, T.P. Karpov și alții.

Generalizând tipurile de rapoarte manageriale, din punct de vedere științific, se propune o clasificare a acestora după criteriile necesare unei entități prezentate în Schema 1.



Schema 1. Clasificarea rapoartelor manageriale.

Pentru crearea unui sistem de rapoarte manageriale în cadrul unei entități, este necesar, întâi de toate, a determina volumul și tendința de acumulare a informației despre consumuri și rezultate, care este necesară managerilor unităților structurale, precum și regularitatea prezentării acestora: înscrise în raport, împreună cu indicatorii de costuri și rentabilitate, care să asigure identificarea gradului de participare a centrelor de responsabilitate la formarea profitului entității; să prezinte informația necesară și suficientă pentru identificarea abaterilor dintre rezultatele efective și cele planificate, normate și estimate.

Ca rezultat, ar trebui să se formeze un „plan-hartă”, care să reflecte necesitățile informaționale ale unităților structurale în cadrul entității: pe secții, sectoare, brigăzi etc. Forma acestui „plan-hartă” ar trebui să asigure un nivel maximal de informație pentru managerii diferitelor niveluri de conducere. În ea trebuie să fie incluși neapărat următorii indicatori: tipul datelor (cantitative, de cost etc.), lista de informații (eliberarea produselor fabricate, producția în curs de realizare, consumul de materiale, utilizarea timpului de muncă etc.), periodicitatea prezentării (pe schimburi, zilnice, săptămânale, lunare etc.), etc.

Fluxul de informații poate fi prezentat ca un spațiu informativ, care oglindește totalitatea indicatorilor economici interni, formați într-o anumită perioadă de timp. Pentru luarea deciziilor manageriale, trebuie să se cunoască nu doar situația în perioada dată, dar și în cele anterioare.

În scopul controlului de gestiune și al analizei abaterilor, la fiecare entitate este nevoie de elaborat un raport detaliat pe fiecare centru de responsabilitate, care să prezinte informație despre fiecare secție de producere, sector, departament, pe articole, pe debitori și creditori, pe surse de venituri etc.

Pentru ca sistemul de raportare să fie performant, propunem forma de raportare pe centre de responsabilitate, și anume:

1) raportul privind abaterile consumurilor de materie primă și materiale pe centru de responsabilitate, întocmit în baza datelor preluate de la „Viomobcom” SRL;

Tablel 1

Raportul privind abaterile consumurilor de materie primă și materiale pe centrul de responsabilitate „Tâmplăria” pentru luna martie 2010

Nr. d/o	Denumirea materialelor consumate	Unitatea de măsură	Consum, unitate de măsură		Preț, lei	Abateră (+,-)		Cauza	Concluzii	Responsabil
			normativ	efectiv		cantitativă	valorică			
1.	Cherestea	m ²	130	128	340	-2	-680	tăierea corectă	economie	Șef secție
2.	Adeziv	kg	132	132	43	0	0	-	consumat conform normelor prestabilite	Șef secție
3.	Bandă abrazivă	ml	198	206,25	9	+8,25	74,25	nerespectarea normelor prestabilite	supraconsum	Șef secție
În total			x	x	x	x	-605,75	x	x	x

În contabilitatea managerială, calculul consumurilor de materie primă și materiale directe trebuie să asigure organizarea unei evidențe operative pentru urmărirea, înregistrarea, analiza și raportarea abaterilor consumurilor efective de la nivelul prestabilit. Stabilirea abaterilor are o mare importanță în cuantificarea cu exactitate a consumurilor efectiv realizate.

Organizarea acestei evidențe asigură stabilirea abaterilor în mod operativ, pe parcursul desfășurării procesului de producție, pe feluri, locuri și cauze generatoare. Abaterile de consumuri directe de materie primă și materiale se analizează atât cantitativ, cât și valoric.

În cadrul entităților producătoare de mobilă, urmărirea operativă a consumurilor directe de materie primă și materiale se realizează prin intermediul normelor de consum, care se limitează la aspectul cantitativ și conduce la obținerea unor informații corecte și operative cu privire la abaterile de cantitate.

Calculul și analiza acestor abateri se poate efectua atât concomitent cu desfășurarea procesului de producție, pe măsura producerii lor, cât și la sfârșitul perioadei de gestiune. În primul caz, analiza are drept scop descoperirea cauzelor care au produs abaterile respective, pentru ca în raport cu acestea managementul să adopte o serie de decizii de corectare, iar în cel de-al doilea caz are drept scop fundamentarea și adoptarea unor decizii de perspectivă pe baza previziunilor care se fac cu privire la costul producției.

2) raportul privind abaterile timpului utilizat de angajați pe centru de responsabilitate, întocmit în baza datelor preluate de la „Viomobcom” SRL.

Tabelul 2

**Raportul privind abaterile timpului utilizat de angajați
pe centrul de responsabilitate „Tâmplăria” pentru luna martie 2010**

Nr. d/o	Denumirea operațiilor îndeplinite	Timpul, ore		Tariful, lei	Numărul de produse fabricate	Abaterile (+,-)		Cauza	Concluzii	Responsabil
		normativ	efectiv			în timp	valorică			
1.	Frezare	0,11	0,10	13,8	1820	-0,01	-251,16	utilizarea timpului în mod efectiv	economie	Șef secție
2.	Șlefuire	0,21	0,21	14,6	1780	0	0	-	utilizarea timpului conform normelor prestabilite	Șef secție
3.	Presarea benzii abrazive	0,48	0,51	15,0	1785	+0,03	+803,25	nerespectarea timpului pre-stabilit	supraconsum	Șef secție
În total		x	x	x	x	x	+552,09	x	x	x

Perfecționarea organizării contabilității consumurilor directe privind retribuirea muncii trebuie să urmărească determinarea în mod operativ, pe parcursul procesului de producție, a abaterilor consumurilor efective de la consumurile directe privind retribuirea muncii, precum și a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii și a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală, stabilite înainte de începerea procesului de producție. Astfel, se poate efectua o analiză sistematică (zilnic sau la intervale foarte scurte de timp) a activității desfășurate de entitate. Această analiză are rolul de a stabili abaterile pentru aceste consumuri pe purtători de costuri, locuri și cauze, precum și identificarea responsabilităților.

Stabilirea și analiza abaterilor de la consumurile directe privind retribuirea muncii și contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii și a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală aferente acestora este o problemă importantă ce trebuie rezolvată pe parcursul desfășurării procesului de producție. Pentru stabilirea operativă a abaterilor, contabilitatea de gestiune și calculația costurilor trebuie să fie organizate astfel încât să asigure prin înregistrări sistematice compararea costurilor prestabilite cu cele efective.

În baza celor expuse mai sus, se poate concluziona că rapoartele manageriale, ca parte a mecanismului de gestionare, permite un studiu detaliat și aprofundat al stării entității și adoptarea unor decizii efective pe viitor, precum și ameliorarea performanțelor economice ale entității.

Bibliografie:

1. Caraiani C., Dumitrana M. Contabilitate de gestiune & Control de gestiune. - București: InfoMega, 2005.
2. Calin O. Contabilitate de gestiune și calculația costurilor. - București: Atlas Press, 2003.
3. Cristea H. Contabilitatea și calculațiile în conducerea întreprinderii. - București: CECCAR, 2003.
4. Bouquin H. Contabilitatea de gestiune (traducerea și studiul introductiv Nicolai Tabără). - Iași: Tipomoldova, 2004.
5. Вахрушина М.А. Внутрипроизводственный учет и отчетность. Сегментарный учет и отчетность. - Москва: Экономика и жизнь, 2000.
6. Каверина О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры. - Москва: Финансы и статистика, 2003.
7. Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник для вузов. - Москва: ЮНИТИ, 2004.
8. Палий В.Ф. Управленческий учет – система внутренней информации. - Москва: Бухгалтерский учет, 2003, с.57-59.

Prezentat la 17.04.2011