

CZU: 336.14

## PROCESUL DE BUGETARE PE BAZĂ DE PERFORMANȚĂ: EVOLUȚIE ȘI AVANTAJE

*Victoria GANEA, Anastasia MIHAILA*

*Universitatea de Stat din Moldova*

Bugetarea pe bază de performanță este importantă prin faptul că aceasta face o relație clară între resursele alocate, obiectivele care urmează a fi atinse și rezultatele obținute. Prin indicatorii de eficiență această formă de bugetare impune un nivel stabilit de eficiență în realizarea obiectivelor și producerea rezultatelor. Anume bugetarea pe bază de performanță ne permite soluționarea acestor sarcini, contribuind la orientarea tuturor resurselor companiei spre realizarea obiectivelor și obținerea rezultatelor planificate.

**Cuvinte-cheie:** *buget, proces bugetar, performanță, planificare, previziune financiară.*

### THE BUDGETING PROCESS ON PERFORMANCE: EVOLUTION AND ADVANTAGES

Performance-based budgeting is important through creating a clear relationship between the resources allocated, the goals to achieve and the results to obtain. By means of KPI's this form of budgeting requires an established level of efficiency in achieving the tasks and getting the results. In particular, the performance-based budgeting allows us to solve these tasks, helping to allocate all the company's resources in order to achieve the goals and obtain the targeted results.

**Keywords:** *budget, budget process, performance, planning, financial forecast.*

### Introducere

În condițiile instabilității mondiale, un rol important capătă informația necesară pentru luarea deciziilor eficiente în timp util, precum și posibilitatea de a dispune de un sistem ce ar permite desfășurarea controlului asupra cheltuielilor companiei și verificarea faptului dacă acestea sunt orientate spre realizarea obiectivelor stabilite de către entitatea economică. În contextul situației economice actuale, caracterizată prin înăsprirea concurenței și a condițiilor în mediul de afaceri, implementarea procesului de *bugetare bazată pe performanță* poate să reprezinte un avantaj competitiv suplimentar pentru entitatea economică prin eficientizarea fluxurilor financiare.

După cum arată experiența internațională, anume acest model de bugetare corespunde tendințelor moderne de gestionare a cheltuielilor, fiind o metodă progresivă față de metodele tradiționale de bugetare a cheltuielilor, unde accentul este mutat de pe cheltuieli pe rezultat. În același timp, reieșind din practica internațională a implementării sistemului de bugetare pe baza performanțelor, s-a constatat că acest sistem deschide noi oportunități pentru eficientizarea cheltuielilor; în același timp, implementarea acestuia nu este un proces simplu, rapid și ieftin. Analizând evoluția bugetelor de performanță în diverse țări dezvoltate, constatăm că ele au o traiectorie diferită, fapt dictat de particularitățile economiei și ale legislației acestor state.

### Viziune retrospectivă asupra evoluției noțiunii de bugetare pe bază de performanță

Analizând literatura de specialitate, constatăm că noțiunea de bugetare pe bază de performanță apare încă în anii 80 ai secolului trecut, iar pioneri în implementarea acestui sistem au fost Statele Unite ale Americii, Noua Zeelandă, Australia, Olanda, Marea Britanie și Elveția. De aici și cel mai răspândit termen în literatura științifică de specialitate – *Performance Budgeting*, având ca sinonim *Results – oriented budgeting*. Ulterior, bugetarea în bază de performanță a fost preluată de Franța și Germania. Rusia a început să se conformeze acestui sistem după anul 2000, când era utilizat termenul *Bugetare pe bază de programe*, însă în ultimul timp tot mai popular devine termenul *Bugetare orientată spre rezultat*. Denumirea programului, precum și perioada implementării, sunt prezentate în Tabelul 1.

Tabelul 1

## Apariția și evoluția sistemului de bugetare pe bază de performanță în diferite țări

Țara	Variații de denumire	Perioada
SUA	Performance Budget	1949- 1962
	Planning-Programming Budgeting System	1962- 1971
	Zero-Based Budgeting	1977- 1981
	Government Performance Result Act	Din 1993
Australia	Reform «Effects measuring and direct results»	Din 1997
Noua Zeelandă	Low «About public finances»	Din 1987
Olanda	Reform From political budget to critical socioeconomic	Din 1999
Marea Britanie	Next Steps Initiative	Din 1988
Franța	Loi Organique	Din 2001

Sursa: elaborat de autori după [1].

În acest context, subliniem că și în Republica Moldova sistemul de bugetare se află într-o continuă dezvoltare, iar cercetările în acest domeniu rămân a fi actuale, deoarece agenții economici necesită noi instrumente ce le-ar permite soluționarea problemelor legate de atingerea obiectivelor propuse de managementul strategic.

Astfel, constatăm că la mijlocul secolului trecut în majoritatea țărilor dezvoltate acest sistem de bugetare a cunoscut o aplicare în masă în cadrul entităților economice. Însă, printre țările care au inițiat procesul de implementare a bugetării bazate pe performanță sunt și țări care au întâlnit dificultăți în adaptarea acestei metode și nu au înregistrat rezultate pozitive. Una dintre aceste țări este Turcia, unde, potrivit analiștilor OECD (Organisation for Economic Cooperation and Development), s-au identificat probleme legate de definirea obiectivelor și a indicatorilor pentru atingerea acestor scopuri, precum și privind corelarea programelor existente cu obiectivele strategice. Așa se întâmplă că foarte multe țări favorizează introducerea acestei practici internaționale, însă doar un procent mic realizează acest sistem în practică.

Actualmente, conceptul de bugetare pe bază de performanță se află în continuă dezvoltare, iar fiecare țară are propriile caracteristici de aplicare a acestuia, neavând metode, proceduri sau instrumente unice. În acest context, remarcăm o definiție relativ laconică pentru acest termen, dată de către Fielding Smith (1999): „Bugetele pe bază de performanță alocă resursele proprii bazându-se pe obiective specifice și rezultate măsurabile” [2]. Această definiție subliniază legătura dintre performanță și alocarea resurselor.

Ulterior, termenul respectiv a cunoscut o permanentă dezvoltare în legătură directă cu practica economică, cunoscând diverse modificări. Una dintre cele mai recente tratări științifice ale acestui concept este așa-numitul *Tablou de bord Echilibrat (Balanced Scorecard, BSC)*, care a fost dezvoltat de Norlan Norton Institute la începutul anilor 1990, în baza cercetărilor lui David Norton și Robert Kaplan (Harvard School of Economics) [3].

Motivul care a generat acest studiu a fost ipoteza precum că gestiunea în baza indicatorilor financiari nu oferă informația necesară pentru luarea deciziilor corecte și în timp util de către echipa managerială a entității economice, în condițiile când succesul acesteia devine tot mai dependent de activele nemateriale: capitalul intelectual, reputația etc.

Astfel, timp de mai multe decenii procesul de bugetare s-a dezvoltat și a acumulat noi instrumente, fapt condiționat de necesitatea entității de a se adapta condițiilor de competitivitate, de identificarea rezervelor de reducere a costurilor și de creșterea atractivității investițiilor. Principiul de bază al acestui concept rămâne a fi faptul că putem gestiona doar ceea ce este măsurabil, iar scopul unui management eficient poate fi atins numai dacă vor exista indicatori măsurabili care ar permite evaluarea nivelului entității economice în cadrul obiectivelor propuse.

Bugetarea pe bază de performanță servește ca instrument al planificării strategice, îmbunătățind claritatea și coerența procesului de bugetare, favorizând intercomunicarea între departamente și conlucrarea acestora spre atingerea rezultatelor propuse. Or, metodele tradiționale de bugetare au drept scop înregistrarea intrărilor și ieșirilor, care arată îndeplinirea planurilor cantitative sau valorice, însă ele nu dispun de mijloace suficiente de viabile pentru a determina calitatea serviciilor, precum și pentru a prezenta cât de eficientă este activitatea unui departament sau importanța acestuia în cadrul companiei.

Ulterior, urmând strategia de dezvoltare a entității economice și aplicarea în practică a acestui model de bugetare, vor putea fi identificate căile optime pentru soluționarea următoarelor sarcini:

- 1) alocarea resurselor bugetate pe tipuri de obiective strategice și nu pe tipuri de cheltuieli;
- 2) furnizarea serviciilor și produselor care au o cerere sporită din partea consumatorilor;
- 3) compararea bugetelor de cheltuieli și selectarea variantei optime reieșind din rezultatele evaluării eficacității;
- 4) compararea calității serviciilor/produselor companiei date cu servicii similare din alte segmente geografice;
- 5) intensificarea transparenței și rigurozitatea bugetului de cheltuieli;
- 6) creșterea responsabilității și a controlului intern asupra eficienței utilizării resurselor entității;
- 7) evidența și analiza impactului deciziilor luate în legătură cu volumul și structura articolelor de cheltuieli bugetate.

Deci, în baza celor relatate, putem concluziona că *bugetarea pe bază de performanță este una dintre metodele moderne care are ca obiectiv măsurarea cheltuielilor și rezultatelor, alegerea celei mai eficiente modalități de utilizare a fondurilor bugetare, precum și evaluarea în timp util a rezultatelor planificate.*

Este de menționat faptul că bugetarea pe bază de performanță nu poate fi aplicată până când în cadrul întreprinderii nu va fi elaborat un sistem de măsurare a performanței și un sistem de management al performanței. Sistemul de măsurare a performanței este compus din indicatori ai performanței, care, la rândul lor, se împart în calitativi și cantitativi. Principalele criterii de selecție a acestor indicatori este măsurabilitatea și comparabilitatea acestora [4].

Ca urmare, este necesară realizarea următorilor indicatori de performanță:

✓ *Orientarea spre rezultat.* Tot sistemul de indicatori trebuie să se focalizeze pe un scop concret stabilit de către companie;

✓ *Stabilirea strategiei.* Sistemul de indicatori nu trebuie să substituie strategia, ci trebuie doar să reflecte nivelul de atingere a acesteia la diverse etape;

✓ *Complexitatea.* Indicatorii trebuie să cuprindă tot sistemul de management pe orizontală și verticală, de la top management până la angajații de rând. Indicatorii trebuie să fie interconectați printr-un caracter logic sau matematic;

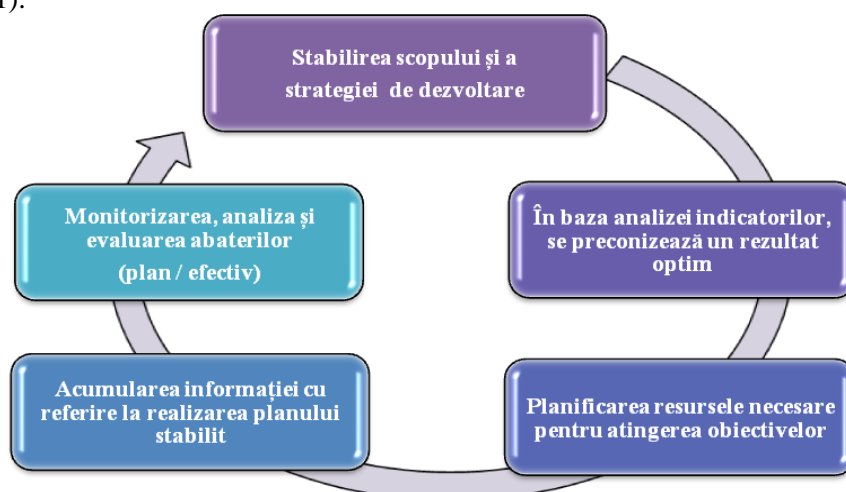
✓ *Evaluarea consecințelor.* Trebuie să se prevadă și analizeze toate rezultatele posibile prin aplicarea analizei "What if?" (Ce-ar fi dacă?);

✓ *Îndeplinirea cerințelor SMART:* **S** – specifice; **M** – măsurabile; **A** – accesibile; **R** – realiste; **T** – time-bound (limitate în timp);

✓ *Interconexiune cu sistemul de motivare.* În baza indicatorilor stabiliți se dezvoltă un sistem intern de motivare a personalului;

✓ *Sprrijinul sistemului managerial al întreprinderii.*

Vom remarca faptul că indicatorii de performanță sunt indici măsurabili de o importanță majoră pentru orice întreprindere în vederea atingerii obiectivelor strategice care impun un ciclu intern de gestiune a întreprinderii (Fig.1).



**Fig.1.** Ciclul de gestiune internă a întreprinderii prin implicarea indicatorilor de performanță.

Sursa: elaborată de autori.

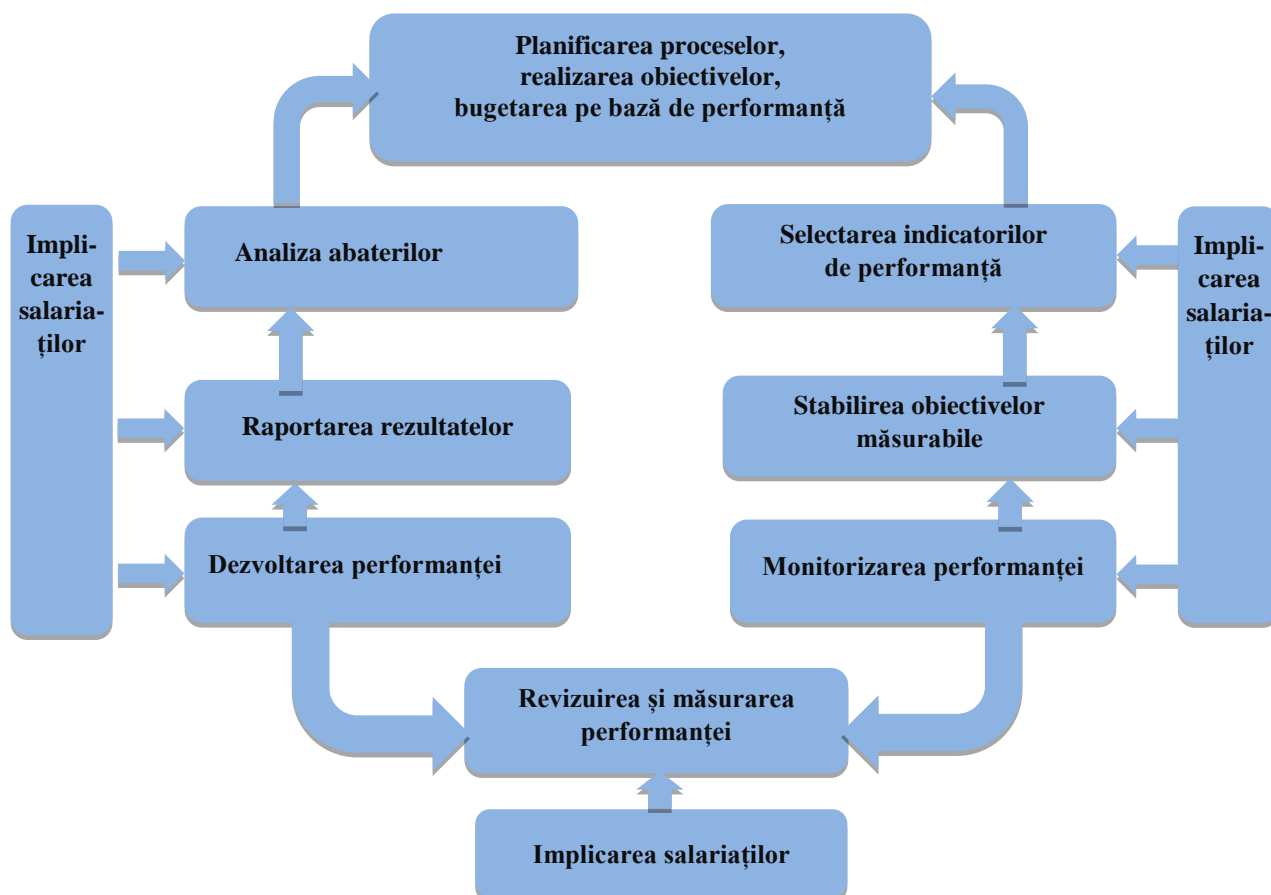
Analizând diverse surse bibliografice, am selectat cei mai relevanți indicatori de performanță, astfel încât aceștia să fie în măsură de a:

- ✓ indica spre progresele înregistrate în realizarea obiectivelor;
- ✓ oferi posibilitatea colectării de date pentru măsurare și raportare;
- ✓ permite evaluarea obiectivelor și politicilor entității respective;
- ✓ focusa întreprinderea pe domeniile strategice stabilite;
- ✓ furniza feedback companiei și angajaților.

Remarcăm că McDonad's, cea mai mare rețea de fast-food din lume, utilizează în activitatea sa numeroși indicatori de performanță, iar managerii participă la elaborarea standardelor de performanță, apoi primesc feedback referitor la situația reală [5].

Cu referire la *sistemul de management al performanței*, conchidem că acesta face legătura dintre obiectivele de dezvoltare, politici, priorități, programe, proiecte, bugete, planuri de acțiune, toate fiind orientate spre atingerea rezultatului propus. Sistemul implică indicatorii de performanță, monitorizarea performanțelor, măsurarea, evaluarea și analiza în bază de performanță.

Odată cu identificarea priorităților-cheie, formularea clară a obiectivelor, precum și alocarea resurselor financiare pentru atingerea acestora, este oportun ca departamentelor din cadrul entității economice să li se permită să decidă modul în care aceste obiective pot fi atinse [6, p.70]. În asemenea caz, considerăm că angajaților trebuie să li se permită selectarea argumentată a metodelor de lucru în limitele competențelor profesionale. Acest fapt va conduce la sporirea responsabilităților pentru acțiunile întreprinse. Anume modelul dat de bugetare generează sporirea responsabilității personalului pentru eficientizarea utilizării resurselor bugetate (Fig.2).



**Fig.2.** Bugetarea pe bază de performanță în baza implicării salariaților entității economice.

Sursa: elaborată de autori.

Deci, vom defini *sistemul de management al performanței* drept o abordare strategică care dotează salariații entității economice la diverse niveluri manageriale cu un set de instrumente și tehnici ce asigură organizarea unui sistem de planificare și monitorizare continuă a performanțelor întreprinderii.

### **Estimarea etapelor de implementare a bugetării pe bază de performanță și identificarea avantajelor față de bugetarea liniară**

În ultimii ani, în mediul de afaceri devine tot mai popular conceptul de performanță. Se poate afirma că noțiunea de performanță la nivel microeconomic este strâns legată de alte concepte, cum sunt: productivitate, eficiență, eficacitate, economicitate și rentabilitate. Performanța include toate aspectele care țin de latura economică, operațională și comercială a companiei (costuri, flexibilitate, fiabilitate, responsabilitate în livrări, viteză și calitate) [7, p.44].

În acest context, bugetul bazat pe performanță este un instrument eficient de gestionare economică, care asigură stabilirea priorităților și luarea deciziilor de alocare a resurselor în funcție de performanța (rezultatele) programelor companiei. Or, bugetarea bazată pe performanță semnifică o nouă percepere a termenului „buget”. Comparativ cu aceasta, bugetarea liniară reprezintă modul clasic de percepere a termenului „buget”, care este folosit pur și simplu ca un instrument de alocare a resurselor și de control al cheltuielilor.

Una dintre principalele deosebiri ale bugetului bazat pe performanță față de bugetul liniar este faptul că acest model evaluează îndeplinirea bugetului nu doar după criteriul în ce măsură au fost utilizate careva linii de buget, dar și în ce măsură au fost realizate scopul și obiectivele stabilite din start.

**Tabelul 2**

#### **Caracteristicile comparative ale bugetării liniare și ale bugetului pe bază de performanță**

<b>Criteriile de selecție</b>	<b>Bugetarea liniară</b>	<b>Bugetarea pe bază de performanță</b>
Obiectul planificării	Cheltuielile	Cheltuielile și rezultatele
Aprobarea cheltuielilor suplimentare	La nivel de înțelegere reciprocă, însă sistemul de selecție nu este transparent	În dependență de rezultatul așteptat, procedura este transparentă
Gradul de detaliere a planificării	Înalt	Relativ înalt
Perioada planificată	Un an	Pe o perioadă medie între 3 și 5 ani
Competențele persoanei responsabile de administrarea resurselor bugetate	înguste: repartizarea resurselor având loc în conformitate cu procedurile stabilite	mult mai largă: resursele bugetate fiind repartizate ca scopul atingerii rezultatelor
Interesul economic	Lipsește	Persoanele responsabile de repartizarea resurselor sunt cointeresate în utilizarea eficientă a acestora
Obiect al controlului	Utilizarea resurselor spre atingerea scopurilor	Utilizarea resurselor în dependență de rezultatele propuse
Controlul	Controlul extern	Controlul intern și extern

*Sursa:* elaborat de autori.

Anume din aceste considerente este dezvoltat sistemul de indicatori care permite monitorizarea cu regularitate a nivelului atingerii obiectivelor, dar și monitorizarea eficienței utilizării resurselor entității economice. Principalele diferențe dintre bugetul liniar și bugetul bazat pe performanță sunt prezentate în Tabelul 2.

Analizând experiența diferitelor state, constatăm că au fost elaborate diverse forme de bugete bazate pe performanță în funcție de nevoile specifice ale fiecărei țări în parte, pe parcursul unei perioade de timp: fixarea costurilor bazată pe activitate, buget de bază cu stimulente pentru performanță etc.

Cu referire la Republica Moldova, constatăm că din diversitatea de forme de bugetare bazată pe performanță, țara noastră a ales bugetarea pe programe. Ea se bazează pe alocarea resurselor bugetare în programe conform planificării și stabilirii priorităților, subliniind conexiunile dintre resursele bugetare și rezultatele care urmează a fi obținute prin activitățile finanțate de aceste resurse.



Această alegere o putem argumenta prin faptul că în comparație cu bugetul liniar, deja tradițional pentru economia națională, bugetul bazat pe performanță cunoaște un șir de *avantaje*:

- ✓ Este un model logic, ușor de înțeles, deoarece este clară legătura de cauzalitate dintre obiective și indicatori, precum și cu activitatea departamentelor sau structurilor din cadrul întreprinderii și rezultatele lor;
- ✓ Utilizarea simultană a indicatorilor financiari și non-financiari, care reflectă trecutul și evenimentele ce țin de viitor;
- ✓ Utilizarea bugetului ca parte integrală a sistemului de gestiune;
- ✓ Identificarea unor tendințe calitative, cum ar fi: indicele de satisfacție a clienților, nivelul de pregătire a personalului;
- ✓ Asigurarea procesului de elaborare a strategiilor, precum și monitorizarea rezultatelor după punerea în aplicare a acestora;
- ✓ Posibilitatea motivației personalului, după atingerea obiectivelor strategice propuse;
- ✓ Simplitate și claritate în aplicarea acesteia în sistemul de management;
- ✓ Reducerea riscurilor în ceea ce privește luarea deciziilor.

De rând cu aceste puncte forte în utilizarea bugetului bazat pe performanță, constatăm, totuși, și anumite *dezavantaje*, cum ar fi:

- ✓ Implementarea sistemului de indicatori poate avea loc numai după ce toți angajații vor cunoaște și înțelege strategia propusă;
- ✓ Indicii de calitate sunt greu de supus unui sistem de măsurare, ceea ce afectează credibilitatea datelor furnizate;
- ✓ Procesul de creare a sistemelor care să monitorizeze indicatorii de calitate este anevoios;
- ✓ Complexitate sporită în formarea sistemului de indicatori prin determinarea legăturii cauză-efect între ei;
- ✓ Pentru asigurarea acurateței și preciziei datelor utilizate, este necesară confirmarea și actualizarea continuă a acestora.

Astfel, reieșind din practica internațională, putem constata că majoritatea țărilor unde a fost aplicat sistemul de bugetare bazat pe performanță au cunoscut multiple impedimente. Printre acestea, putem remarca calitatea indicatorilor rezultativi, fiind una dintre problemele principale. Totodată, se constată că poate fi influențată și motivarea participanților la sistemul de bugetare, generând dorința lor de a manipula cu indicatorii rezultativi sau cu datele statistice anume acolo unde informația despre rezultate joacă un rol important în repartizarea resurselor bugetate.

Cu toate acestea, practica internațională a demonstrat că bugetarea în bază de performanță deschide noi oportunități pentru eficientizarea utilizării cheltuielilor. Putem concluziona că avantajele depășesc în mare măsură dezavantajele. Acest lucru denotă că sistemul de bugetare bazat pe performanță poate fi aplicat la scară largă în diferite domenii ale activității economice.

### Concluzii

Pentru asigurarea funcționalității acestui sistem de bugetare este nevoie de a crea un mecanism de colectare și verificare a datelor, ceea ce va permite evaluarea obiectivă a atingerii obiectivelor propuse. Însă, crearea și menținerea acestui mecanism poate fi destul de anevoios și costisitor. În cazul în care o întreprindere decide să implementeze bugetarea în bază de performanță, se recomandă să fie îndeplinite următoarele *acțiuni*:

- ✓ *Formularea obiectivului financiar*, cu siguranță trebuie să fie primul pas întreprins de întreprindere;
- ✓ *Alegerea strategiilor în atingerea scopurilor*. Aici nu ne referim la metodele de control în atingerea scopurilor sau la formularea sloganurilor, ci anume la acțiuni concrete în ceea ce privește obținerea rezultatelor planificate;
- ✓ *Dezvoltarea sistemului orientat spre rezultat*, descompunând scopul propus în indicatori bazați pe legături logice și matematice. În cazul în care se întâlnesc dificultăți, se recomandă analizarea business proceselor, încercând divizarea acestora în subprocese și funcții. În cele din urmă, întreprinderea poate apela și la suportul experților din acest domeniu;
- ✓ *Indicatorii selectați vor corespunde strategiei alese*. În conducerea proceselor de producție, focalizarea se face asupra obiectivelor tehnice. Aceste obiective reprezintă traducerea obiectivelor strategice la diverse niveluri ale proceselor de producție. Obiectivele tehnice sunt legate fie de satisfacția clienților, fie de optimizarea funcționării sistemului de producție. Satisfacția clienților se măsoară în termeni de respectare a termenelor de livrare, de respectare a specificațiilor, de calitate a produselor finite [2].

✓ *Reconstruirea sistemului de bugetare.* Participanților la procesul de bugetare trebuie să li se furnizeze informație, date totale ce fac referire la rezultatele finale care urmează a fi atinse. Se vor modifica și formele, rapoartele de planificare și raportare, în ele fiind prezentate indicatorii țintă etc.

De-a lungul ultimelor decenii ale existenței sale, sistemul de bugetare s-a dezvoltat și îmbunătățit în mod activ. Studiile au arătat că anume bugetarea vine ca o tehnologie universală aplicată în cadrul entităților economice pentru gestionarea finanțelor. Dezvoltarea în continuare a bugetului face ca acesta să se adapteze noilor tendințe, și anume: unui model modern – bugetarea bazată pe performanță.

#### Referințe:

1. *Quicker, Better, Cheaper: Managing Performance in American Government*, 2001, Rockefeller Institute Press. 606 p.
2. FIELDING, S. The Benefits and Threats of PBB: An Assessment of Modern Reform. In: *Public Budgeting and Finance*, 1999.
3. KAPLAN, R., NORTON, D. The Balanced Scorecard: Measures That Drive Performance. In: *Harvard Business Review*, Jan.-Feb., 1992.
4. <http://www.academia.edu/7348383/52501600-INDICATORI-DE-PERFORMANTA>
5. HORNGREN, T., DATAR, M., FOSTER, G. *Contabilitatea costurilor, o abordare managerială*. Ediția a XI-a. Chișinău: ARC, 2006. 939 p.
6. AVASILICĂI, S. *Managementul performanței organizaționale*. Tehnopres, 2001. 208 p.
7. TANGEN, S. Demystifying productivity and performance, In: *International Journal of Productivity and Performance Management*, vol.54, 2005, no.1, p.34-46.

Prezentat la 16.05.2017