

RAPORTAREA MANAGERIALĂ - PREMISĂ A SUCCESULUI ÎN PROCESUL DECIZIONAL

GALINA ULIAN

dr. hab., prof. univ., USM

SVETLANA MIHAILA

dr., conf. univ., ASEM

ABSTRACT. An entity's performance is reflected in its results, the effectiveness being measured in relation to strategic and operational objectives. Nowadays, for a manager of any level of responsibility, the information obtained on the results of the short term economic and financial activity is not sufficient, and the data from the financial statements can no longer be used to immediately influence the results of the entity's activity in the desired direction.

In order to answer more questions of the entity's top management, the management report comes up. In this article, the authors have proposed to highlight the need, importance and role of managerial reporting within an entity. At the same time, the present problems were highlighted. Also a study of the specialized literature on the notion of managerial reporting was provided. It was stated the place of the managerial reports in the management accounting, the stages of the organization of the managerial reporting system and the correlation of the managerial reports with the levels of management of the entity

CUVINTE CHEIE: raportare managerială, performanță, proces decizional, strategie, decizii.

Introducere. Pentru a garanta o gestiune eficientă a entității, este necesară aplicarea unui sistem de gestiune și control, care ar cuprinde toate domeniile de activitate, inclusiv mediul înconjurător și nemijlocit factorii de influență externă. Astfel, problema principală, în asigurarea eficienței maxime a sistemului de control, constă în adaptarea acestuia la structura organizațională a entității, care determină și divizarea responsabilităților în cadrul entității. Pornind de la condițiile create, în economia modernă, practica internațională a elaborat un concept relativ nou – *raportare managerială*, care înglobează toți factorii necesari pentru asigurarea unei gestionări eficiente, un control riguros și adoptare de decizii manageriale corecte.

Raportarea managerială vine ca o necesitate pentru entitățile care activează în carul unei piețe aflate în continuă schimbare, cu o concurență sporită ca urmare a liberalizării piețelor de desfacere iar modernizarea nu se referă doar la procesele tehnologice, dar și la domeniul comunicațiilor și tehnologiilor de comunicare. Astfel, pentru atingerea succesului și obținerea profitului maximal, nu este suficientă utilizarea eficientă a potențialului economic și volumul de producție. Cheia succesului entității fiind nu doar bunurile produse de ea, dar însuși mecanismul de producere și realizare a acestora.

Motivația și importanța cercetării. Studiul se bazează pe cercetarea fundamentală și este menit să conducă la descoperirea unor noi aspecte ale esenței rolului raportării manageriale în cadrul entităților. La nivel național, tratarea problemelor cu referire la raportarea managerială au fost abordate în cadrul diverselor Conferințe Științifice Internaționale [noiembrie 2017, USM, aprilie 2016, martie 2017, 2018, ASEM] cât și în unele acte normative în domeniu.

Deoarece suntem la o etapă de tranziție și de armonizare la normele europene, problemele ce țin de raportarea managerială în Republica Moldova, sunt vaste și importante. *Spre exemplu:* în cadrul entităților nu există o subdiviziune (persoană) responsabilă de sistemul de raportare managerială; rapoartele manageriale se bazează, cu preponderență, doar pe datele contabilității financiare; rapoartele manageriale nu au un destinatar bine definit; rapoartele se întocmesc doar de unele subdiviziuni/departamente, mai cu seamă de Departamentul vânzări, etc.

Multe dintre acestea probleme rămân insuficient dezbătute, necesitând aprofundări, precizări, argumente, completări și actualizări prin adaptare la conjunctura actuală.

Cercetarea noastră se rezumă la unele aspecte privind perspectivele raportării manageriale în Republica Moldova, reprezentând o investigație destul de complexă, care nu poate elucida, într-un singur articol, toate aspectele privind domeniul abordat, ci, dimpotrivă, valoarea sa este dată de capacitatea de a genera noi întrebări în căutare de răspunsuri.

Conținutul de bază. În literatura de specialitate în ultima perioadă, au fost realizate cercetări variate privind structura, funcțiile și rolul rapoartelor manageriale în cadrul activității entității. Unii autori numesc rapoartele - segmentare, alții - rapoarte interne sau rapoarte manageriale. Astfel, în opinia savantului rus Ivașkevici V. „rapoartele manageriale reprezintă un ansamblu de date reale, planificate, prognozate interdependente și indicatori calculați ce reflectă activitatea unei organizații economice în calitate de unitate economică și de producție” [7, p. 517]. Aceeași interpretare se regăsește și la economistul rus Vahrușeva O., dar care abordează noțiunea de rapoarte interne nu de rapoarte manageriale [6, p. 249]. Profesorul rus, Pali V. consideră că „scopul rapoartelor manageriale constă în realizarea controlului asupra strategiilor și obiectivelor” [8, p.125]. Aceiași opinie susțin și economiștii din Republica Moldova Nederița A. și Panuș V., vorbesc despre „rolul rapoartelor contabile interne în procesul decizional” [3,p.101].

Deci, suntem de acord, că *raportarea managerială* reprezintă un sistem integru de date și indicatori financiari și nonfinanciari corelați privind situația patrimonială și rezultatele activității interne a entității, care reflectă condițiile și rezultatele funcționării subdiviziunilor structurale și anumitor direcții ale activității întreprinderii, în scopul evaluării, analizei, controlului, planificării și luării deciziilor. Această afirmație este adaptată conform definițiilor prezentate în lucrările unor autori [5, p.104; 9, p.159]. Toți autorii afirmă că, rapoartele manageriale vin în ajutor procesului decizional, finalitatea fiind luarea deciziilor corecte.

Susținem că, calitatea deciziilor manageriale depinde, în mare măsură, de modalitatea și forma de transmitere, de furnizare și de prezentare a informației contabile. Informațiile obținute prin intermediul instrumentelor contabile trebuie generalizate în diferite rapoarte, care sunt indispensabile în luarea deciziilor și reprezintă o etapă finală a contabilității de gestiune. Informațiile, în general, și cele contabile, în special, cunosc o schimbare continuă a sferei de interes în condițiile actuale. Astfel, și raportarea managerială va suporta schimbări și va fi adaptată cerințelor interne a managementului de vârf. Elaborarea unor decizii corecte, va fi mai ușoară, dacă indicatorii analizați vor fi în concordanță cu realitatea și va contribui la soluționarea problemelor apărute în activitatea economică-financiară a entității.

În cadrul raportării manageriale, informația contabilă deține rolul esențial, iar, în acest sens, pot fi aduse o serie de argumente, precum [1, p.259]:

- marea majoritate a informațiilor vehiculate în cadrul unei economii sunt de natură contabilă;
- oferă posibilitatea unei reprezentări exacte a fenomenelor și proceselor economice;
- au gradul cel mai ridicat de certitudine;
- caracterizează mărimea și valoarea fluxurilor ce iau naștere în cadrul procesului reproducției sociale atât la nivel micro, cât și macroeconomic.

Astfel, organizarea contabilității de gestiune este influențată de diverși factori, dar care are loc cu ajutorul unui suport documentar, fapt prezentat în figura 1, unde vom ilustra și locul rapoartelor manageriale.

Organizarea procesului de pregătire a rapoartelor manageriale, în regulamentele interne, trebuie stipulate sursele de informație. Acestea vor facilita obținerea fiecărui indicator din rapoarte în baza necesității serviciilor de gestiune ale entității: informație contabilă despre patrimoniu, obligațiuni și procesele de gestiune necesare, fapt ce va permite stabilirea gradului de detaliere în conturile de evidență analitică [4, p.306]. Indicatorii din rapoarte se formează în baza datelor din documentele primare, cu ajutorul cărora se efectuează înregistrarea operațiilor economice, analiza activității economice și se stabilesc cauzele încălcărilor (în cazul când apar). În acest context, menționăm că documentația îndeplinește funcții analitice și de control. Astfel, în scopul adoptării deciziilor, managementul de vârf al entității utilizează

informații de natură financiară cât și nefinanciară, care este obiectul evidenței operative, cum ar fi informația privind contractele cu clienții și furnizorii, existența și mișcarea personalului angajat etc. Deci, prelucrarea și corelarea informațiilor, atât de natură financiară, cât și de natură nefinanciară formează sistemul de raportare managerială.

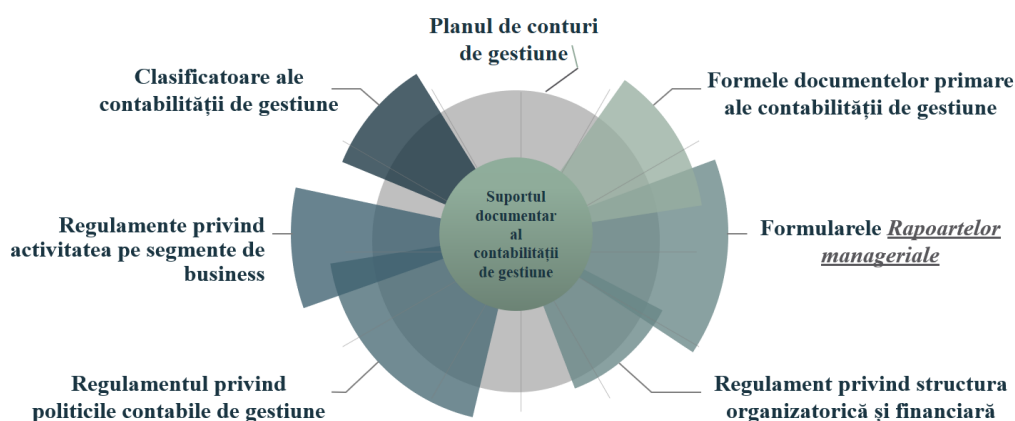


Figura 1. Locul rapoartelor manageriale și suportul documentar al organizării contabilității de gestiune

Sursa: elaborat de autori

Rapoartele manageriale pot fi foarte diverse în funcție de nevoile specifice ale managementului. Formatul lor nu este standardizat, fiecare firma va dezvolta rapoartele critice pentru respectiva afacere. Aceste rapoarte ajută managementul în trei etape principale pentru o bună administrare a afacerii:

- ✓ Planificarea obiectivelor (*ex. pregătirea bugetului de venituri și cheltuieli pentru creșterea profitabilității anul viitor cu 8%*);
- ✓ Controlul și analiza rezultatelor comparativ cu cel planificat (*ex. vânzările în trimestrul I sunt sub cele bugetate cu 5% , trebuie luate acțiuni de creștere a vânzărilor*)
- ✓ Luarea deciziilor (*campanii de marketing pentru atragerea clienților și creșterea vânzărilor*).

Deci, rapoartele manageriale diferă în funcție de necesități, cerințe, perioade, de aceea, ele nu pot avea un conținut identic. La formarea sistemului de raportare managerială se recomandă următoarele etape:

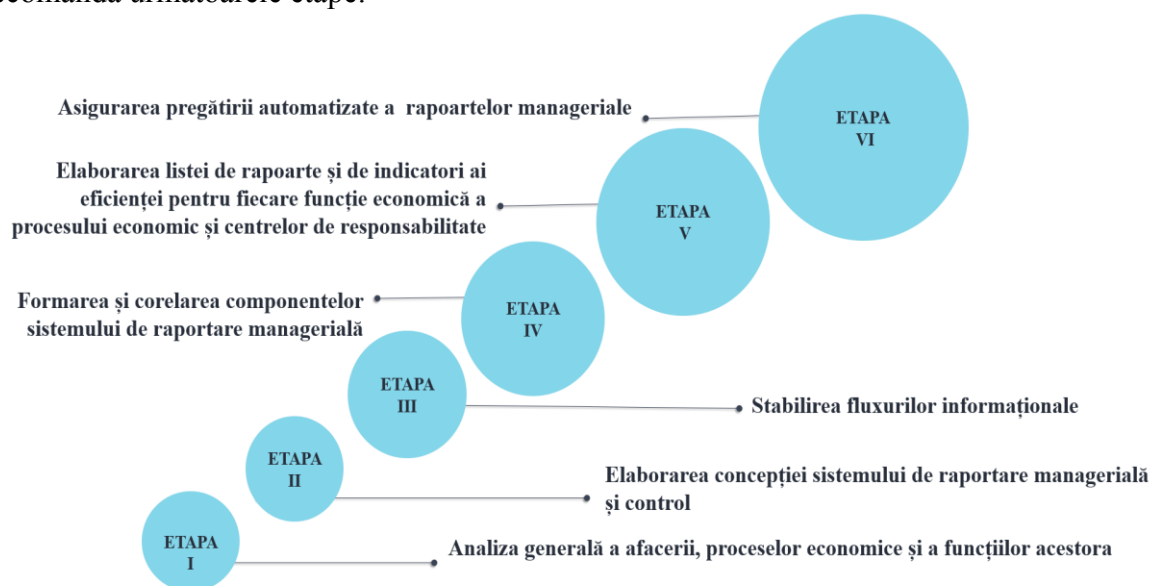


Figura 2. Etapele organizării sistemului de raportare managerială

Sursa: elaborat de autori

Analiza informațiilor ilustrate în figura 2 denotă că, organizarea sistemului de raportare managerială la entități poate fi efectuat în cinci etape, în cadrul cărora, sunt propuse spre executare diverse lucrări aferente etapelor corespunzătoare.

Pentru formarea sistemului rapoartelor manageriale este necesară examinarea complexă a entității în vederea descrierii activității a acesteia, a structurii organizaționale și financiare a entității, identificării subordonării ierarhice a centrelor de responsabilitate, particularităților circulației documentelor etc. Astfel, pentru a înțelege procesul de funcționare a entității, este necesară crearea unui model al activității ei (model de afaceri), ale cărui elemente structurale de bază sunt procesele economice.

Pregătirea rapoartelor manageriale, în funcție de procese, asigură cuprinderea întregii activități a entității. Astfel, este rezonabil de utilizat procese desfășurate în cadrul entității în calitate de bază pentru elaborarea rapoartelor manageriale. În opinia noastră, rapoartele manageriale pot fi divizate în trei blocuri [4, p.312]:

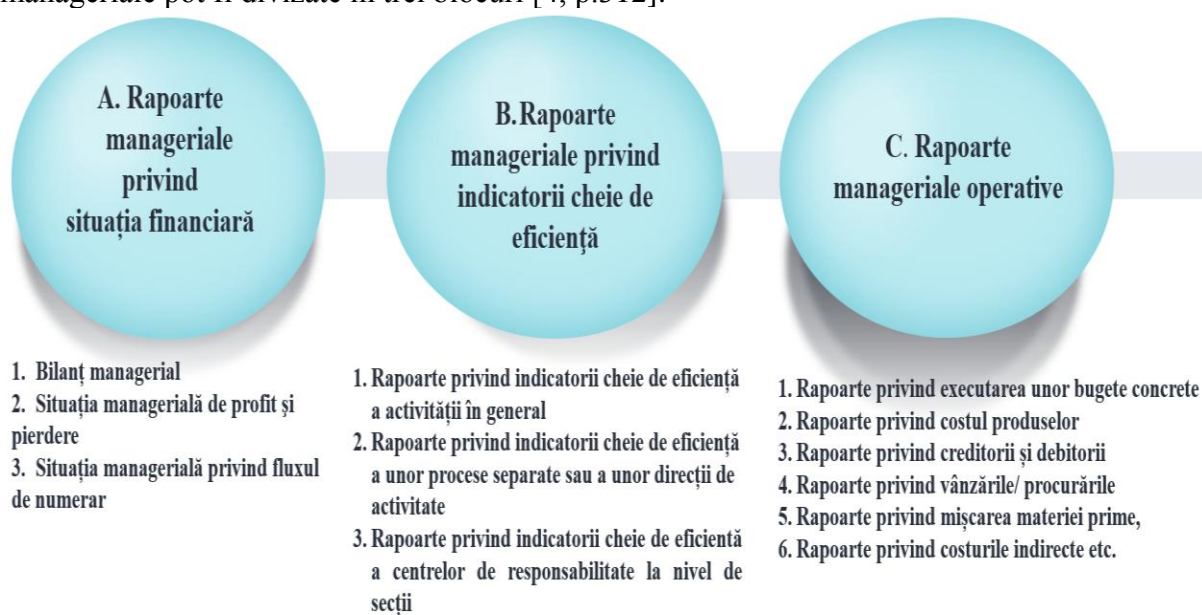


Figura 3. Corelarea rapoartelor manageriale cu nivelele de gestiune a entității

Sursa: elaborat de autori în baza [4, p.312]

Un criteriu de bază privind gruparea rapoartelor manageriale, este orizontul planificării, conform căruia ele se împart în *tactice* și *strategice*.

Rapoartele tactice conțin informații înregistrate în starea curentă a afacerilor în cadrul centrelor de profit, cheltuieli, centrelor de investiții, cu un orizont de planificare de până la 1 an.

Rapoartele strategice asigură furnizarea informației despre perspectivele de desfășurare a produselor curente, despre ciclul longevității produsului și despre portofoliul de produse și permit estimarea produselor care se vor bucura de succes în rândurile cumpărătorilor în viitor. La pregătirea rapoartelor strategice este contraindicat de a se limita doar la întreprinderea însăși, este necesar de identificat avantajele întreprinderii în raport cu concurenții care activează în același domeniu.

Menționăm că, nemijlocit despre rapoartele manageriale strategice în literatura de specialitate nu este descris. Considerăm, că *raportarea managerială strategică*, vine cu o filozofie proprie. Specific este faptul că, informația trebuie transpusă în limbaj managerial, cu ajutorul schemelor de analiză și indicatori specifici entității.

De exemplu, pentru o perioadă anumită entitatea, stabilește patru indicatori KPI (Key Performance Indicators), tabelul 1.

Tabelul 1. Analiza performanței entității în baza KPI

KPI	Mod de calcul	Nivel de apreciere
1. Volumul vânzărilor	Mii litri vândute	Maxim
2. EBITDA (<i>Earnings before interest, tax, depreciation and amortization</i>)	Operational Profit + Interest + Income Tax + Depreciation + Amortization	Maxim
3. EBIT (<i>Earnings Before Interest and Tax</i>)	Operational Profit + Interest + Income Tax	Maxim
4. FCF (<i>Free cash flow</i>)	Net Income + Depreciation - Change in Working Capital - Capital Expenditures + Proceeds from sales of PPE	Maxim

Sursa: elaborat de autori după [2, pag. 51]

Desigur, acești indicatori, trebuie să se regăsească în *strategiile* elaborate de entitate, aceasta fiind și o parte componentă a raportării manageriale strategice.

Elaborarea strategiilor reprezintă o etapă semnificativă în procesul de implementare a raportării manageriale, deoarece anume așa entitatea își atinge obiectivele. În același timp e necesar de nu a confunda strategia cu un plan de acțiuni. Sarcina de bază a unei strategii este crearea unui complex de avantaje competitive necesare pentru realizarea businessului desfășurat pe termen lung. După ce compania și-a ales și formulat strategia vine rândul procesului de definire a obiectivelor strategice, care constă în alegerea unui număr limitat de obiective.

Astfel, entitatea va încerca să-și identifice KPI-urile relevante. Este evident faptul că ceea ce ține de cheltuieli/costuri, ca obiectiv major va fi reducerea acestora, prin optimizarea lor. Însă este important de menționat că în practica economică, această optimizare trebuie să aibă loc prin respectarea condițiilor principiului „ceteris paribus”, adică să nu se modifice alți indicatori în același timp cu costurile, cum ar fi volumul produselor fabricate sau indicatori de calitate ai acestora.

Concluzie. Managementul entității, are responsabilitatea de a administra diverse arii în cadrul organizației și trebuie să ia în mod constant decizii operaționale și strategice, totodată are nevoie de rapoarte financiară specifică cât și de raportare managerială pentru necesități interne. Raportarea managerială are scopul de a răspunde cerințelor particulare ale managementului. Luând în considerare diversele tipuri de rapoarte și informația pe care acestea o pot prezenta utilizatorilor, specialiștii în domeniu, din cadrul entității, trebuie să determine direcțiile (produsele, regiunile, centrele de responsabilitate) care formează activitățile de bază ale entității, să determine termenele de pregătire a rapoartelor (pe termen lung, pe termen scurt) și utilizatorii fiecărui raport.

Raportare managerială, pentru entități profitabile trebuie să răspundă la diverse întrebări: *De ex.* Care au fost principalele cauze ce au dus la scăderea profitabilității (*ex. scăderea vânzărilor pentru o anumită gamă de produse, sau creșterea anumitor costuri, etc.*).

BIBLIOGRAFIE:

- Bădicu G., Mihaila S., AVORNIC A., Contabilitatea managerială, ed. Învățătorul modern, Chișinău, 2015, 277 p., ISBN 978-9975-3038-8-0
- Jieri N., Mihaila A., Graur A. Eficiența indicatorilor KPI în dezvoltarea durabilă a întreprinderii. În: Materialele Conferinței Științifice Internaționale Studentești „Provocările contabilității în viziunea tinerilor cercetători”, 17 martie 2017, Chișinău: Academia de Studii Economice din Moldova, pag. 46-53, ISBN 978-9975-75-859-8
- Nederița A., Panuș V. Rolul rapoartelor contabile interne în procesul decizional. În: *Economica*, 2010, nr. 1, p. 99-106.

4. Mihaila S. Raportarea managerială – bază informațională a deciziilor manageriale și aprecierii performanței entității. În: Culegere de comunicări în cadrul colocviului științific „Abordări teoretice și practice ale contabilității moderne”, Ed. Arva Color, 10 iulie, ASEM, Chișinău 2015, pp. 306-326
5. Аврова И. Управленческий учет . Москва: Изд-во Бератор-паблишинг, 2007. 324 с.
6. Вахрушева О. Б. Бухгалтерский управленческий учет [Текст]: учеб. пособие. М.: Дашков и К, 2012. 252 с.
7. Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский управленческий учет [Текст]: учебник. М.: Магистр; ИНФРА-М, 2011. 576 с.
8. Палий В. Ф., Соколов Я. В. Введение в теорию бухгалтерского учёта. М.: Финансы, 1979. 217 с.
9. Шеремет А. Управленческий учёт: учеб. пособ. Москва: Изд-во ИДФБК ПРЕСС, 2000. 510 с.