

BUGETUL FLEXIBIL – INSTRUMENT MANAGERIAL DE EVALUARE A PERFORMANȚEI

Galina BĂDICU

Academia de Studii Economice a Moldovei

Bugetul flexibil constituie un instrument al contabilității de gestiune, utilizat pentru măsurarea performanței în vederea reflectării output-ului productiv real. Pornind de la importanța bugetării în activitatea entității, primul obiectiv de studiu al prezentei lucrări pune în centrul discuției semnificația bugetului flexibil. Fără îndoială, un buget flexibil permite managerilor să calculeze abateri care furnizează mai multe informații decât cele ce pot fi deduse din abaterile în raport cu un buget static. În articolul de față urmărim să arătăm care este importanța bugetului flexibil, etapele de elaborare a unui buget flexibil și analiza abaterilor. În acest sens, după abordarea teoretică succintă a noțiunii de buget flexibil, vom prezenta și o aplicație practică.

Cuvinte-cheie: *evaluarea performanței, eficacitate, eficiență, economicitate, control bugetar, buget static, buget flexibil, abatere favorabilă, abatere nefavorabilă.*

THE FLEXIBLE BUDGET – A PERFORMANCE EVALUATION MANAGEMENT TOOL

The flexible budget is a management accounting tool, used to measure the performance in order to reflect the real productive output. Given the importance of budgeting in the entity's activity, the first study objective of this paper emphasizes the significance of the flexible budget. Undoubtedly, a flexible budget enables managers to calculate deviations, which provide more information than those that can be deduced from the deviations related to a static budget. This article aims to show the importance of a flexible budget, the stages of developing a flexible budget and the analysis of the deviations. In this respect, after a brief theoretical consideration of the concept of a flexible budget, we will further present a practical application.

Keywords: *performance evaluation, effectiveness, efficiency, economy, budget control static budget, flexible budget, favorable deviation, unfavorable deviation.*

Abordarea teoretică. Managerii activităților de producție, ca și cei responsabili de vânzări sau de prestări servicii, compară în mod permanent ceea ce s-a realizat cu ceea ce s-a estimat că se va realiza. Diferența (abaterea) dintre datele prognozate și cele efective oferă informațiile necesare pentru evaluarea performanței manageriale. Becker și Green au stabilit că:

a) acolo unde performanța va fi mult mai inferioară bugetului, atunci bugetul trebuie să fie revizuit în așa măsură, încât să devină realizabil. Dacă acesta nu se realizează, gestionarul de buget se va descuraja, iar nivelul său de aspirație asupra performanței viitoare va eșua;

b) dacă performanța este foarte aproape de nivelul bugetului, o informare retrospectivă, diplomatică și nepunitivă va conduce la creșterea nivelului de aspirație asupra performanței;

c) acolo unde nivelul de performanță este atins sau excede nivelul bugetat, este foarte probabil ca nivelul de aspirație să crească și performanța potențială a gestionarului de buget să crească. În acest caz, se impune o revizuire a bugetului [1, p.133].

De obicei, prin intermediul analizei abaterilor sunt evaluate mai multe aspecte ale performanței: *eficiența, eficacitatea, economicitatea* etc. Definiția economică a acestui termen este destul de complexă, deoarece există o multitudine de factori care influențează performanța și pentru că diferiți actori economici văd performanța în funcție de interesele lor. O delimitare clară a conținutului fiecăreia dintre aceste noțiuni este necesară pentru a asigura o înțelegere comună a acestor categorii în cadrul științei economice.

Eficiența presupune cea mai bună gestionare a mijloacelor și capacităților în raport cu rezultatul [2, p.31]. Prin urmare, eficiența reprezintă raportul efectului către costuri/cheltuieli privite ca efort în activitatea unei entități sau către activele utilizate ale acesteia. Eficiența poate fi măsurată pentru fiecare factor de producție în parte și, în general, pentru activitatea entității. *De exemplu*, randamentul mijloacelor fixe sau productivitatea muncii pentru factorul de producție, forța de muncă etc. Rentabilitatea activelor va exprima eficiența patrimoniului unei entități etc. [3, p.189]. În procesul de producție – cantitatea relativă de factori folosită pentru a

obține un nivel de producție dat. Cu cât mai puțini factori sunt folosiți pentru obținerea unui nivel de producție dat sau cu cât mai mare este nivelul de producție obținut cu o cantitate de factori dată, cu atât mai mare este eficiența de producție.

Eficiența reprezintă raportul dintre ansamblul efectelor utile (sau al rezultatelor) obținute într-o activitate economică și totalul eforturilor pe care le suportă această activitate [4, p.315]. După cum observăm, la baza acestei definiții este pusă metoda de determinare a eficienței, însă definiția economică este cu mult mai dificilă.

O variantă a acesteia poate fi formulată astfel: **eficiența reprezintă utilizarea resurselor disponibile care asigură o creștere a raportului efectului obținut către efortul depus de către entitate în perioada de gestiune față de perioada precedentă.** În opinia noastră, nu poate fi vorba despre eficiență, dacă mărimea indicatorilor relativi prin care se măsoară eficiența este mai mică decât perioada precedentă.

Eficacitatea înseamnă obținerea de rezultate în cadrul unor obiective bine definite sau gradul în care este îndeplinit un obiectiv sau un scop predeterminat [3, p.190]. Ea reprezintă aptitudinea entității de a-și îndeplini obiectivele fixate și se referă la măsura în care o activitate satisface o necesitate, realizează un obiectiv, îndeplinește o funcție [2, p.31]. Ea este o caracteristică a funcțiilor entității și conducerii, indicând gradul de realizare, măsurat prin efectele acestora.

În cazul definiției nominalizate, sintagma „realizarea unui obiectiv, îndeplinirea unei funcții” este incertă. Ce înseamnă a realiza un obiectiv sau a îndeplini o funcție? Spre exemplu, o entitate a procurat un utilaj pentru a presta servicii. Există în cazul dat eficacitate? Obiectivul doar a fost realizat. Cum de măsurat această eficacitate dacă ea există? Același conținut se exprimă și în DEX: eficacitate – calitatea de a produce efectul (pozitiv) așteptat, eficiența [5, p.332]. Al doilea conținut nu-l putem accepta, deoarece se egalează, după conținut, eficiența cu eficacitatea. Acești doi termeni sunt două noțiuni diferite după conținutul lor economic și necesită diferite metode de măsurare, aplicând diferiți indicatori.

În opinia noastră, **eficacitatea reprezintă realizarea capacităților și posibilităților de a satisface anumite cerințe personale sau de producție pentru diferite grupuri de clienți/consumatori, acționari/investitori, creditori, manageri, salariați, precum și de creștere a indicatorilor absoluți de evaluare a activității entității.**

Economicitatea surprinde fenomenul de reducere a volumului bunurilor efectiv consumate pentru realizarea unui anumit quantum al rezultatelor bugetate. Din acest punct de vedere, abordarea economicității ca o categorie economică are o importanță deosebită în prezent, când resursele materiale, energetice, umane etc. sunt tot mai limitate și mai scumpe. Economicitatea se determină ca raport între eficiența efectiv realizată și cea bugetară, cu precizarea că pentru determinarea eficienței se va folosi raportul de efort/efect. De fapt, termenul „economicitate” este mai aproape ca semnificație de termenul „eficiență”, care înseamnă consumarea minimumului de resurse pentru realizarea obiectivelor vizate.

Activitatea de monitorizare a gestiunii prin compararea permanentă a rezultatelor efective cu previziunile care sunt prevăzute în bugete în scopul detectării disfuncționalităților, analizei abaterilor favorabile și nefavorabile și transmiterii informațiilor managementului în vederea adoptării deciziilor reprezintă **controlul bugetar**. Elementul de bază al sistemului de control bugetar îl constituie calculul abaterilor. Cheia unui control eficient al operațiilor nu constă în simpla identificare a valorii abaterii, ci în determinarea cauzei acestei abateri.

Prin analiza abaterilor contabili de gestiune tind să pună în evidență și pot separa funcțiile eficiente de cele ineficiente [6, p.1108] în cadrul secțiilor, astfel încât managerii să-și poată concentra eforturile asupra unor domenii de activitate ce trebuie îmbunătățite. În acest sens, dacă abaterea este prea mare, atunci managerii pot iniția aplicarea unor măsuri de control al costurilor și cheltuielilor.

Misiunea controlului bugetar este de a oferi o bază de monitorizare a evoluției unei entități ca un tot unitar, precum și a părților sale componente, împreună cu atingerea obiectivelor specificate în planificarea bugetară. Or, controlul bugetar nu trebuie văzut numai ca un exercițiu de reducere a costurilor, ci și ca o parte pozitivă integrată a planificării, care ar trebui să satisfacă, în funcție de obiectivele entității, nevoile și aspirațiile personalului implicat, atât pe termen lung, cât și pe termen scurt [1, p.124].

Există diverse abordări privind sistemul de control al bugetului: *analiza simplă a abaterilor orientată spre corectarea planurilor viitoare; analiza abaterilor orientată spre deciziile manageriale ulterioare; analiza abaterilor în condiții de incertitudine; analiza abaterilor sub aspect strategic* etc.

În acest context, menționăm că prin intermediul controlului bugetar se cercetează cauzele abaterilor, se informează diferitele niveluri ierarhice, se iau măsuri corective eventual necesare și se apreciază activitatea responsabililor bugetari [2, p.194].

Pentru a face posibilă comparația între datele efective cu datele bugetate, pentru același volum de producție, se elaborează un **buget flexibil, singurul tip de buget fezabil pentru control**, care va conține variațiile volumului de producție [7, p.238].

Un **buget flexibil calculează veniturile și costurile bugetate în baza nivelului efectiv de producție obținut în perioada bugetată** [8, p.243]. Bugetul flexibil (denumit și *buget variabil*) [9, p.121] reprezintă un instrument de control al costurilor, utilizat pentru evaluarea performanțelor [1, p.1095]. El este întocmit la sfârșitul perioadei, când nivelul efectiv al producției este cunoscut. În acest context, apare întrebarea: dacă bugetul flexibil este bazat pe producția efectivă, care nu este cunoscută decât la sfârșitul perioadei, cum poate fi el numit buget? Bugetul flexibil arată costurile care ar fi trebuit generate pentru a obține nivelul efectiv de producție și reprezintă bugetul pe care l-am fi elaborat la începutul perioadei dacă am fi prezis perfect nivelul de producție efectiv.

Bugetul flexibil permite managerilor să calculeze abateri care furnizează mai multe informații decât cele ce pot fi deduse din abaterile în raport cu un buget static. **Bugetul static este bazat pe nivelul de producție planificat la începutul perioadei bugetate** [8, p.242]. Bugetele, atât cele statice, cât și flexibile, se pot deosebi prin nivelul lor de detaliere [9, p.120].

Procesul de calcul al valorii și de identificare a cauzelor diferențelor dintre costurile efective și costurile bugetate se numește **analiza abaterilor**. Aceasta este aplicată selectiv, în cazul entităților mari, deoarece este imposibil să fie analizate detaliat toate domeniile de activitate. Prin urmare, sunt examinate numai domeniile cu performanțe anormal de rele sau bune, practică denumită **management selectiv** [1, p.1097].

O abatere în raport cu bugetul static este diferența dintre un rezultat efectiv și nivelul bugetat corespunzător al acestuia din bugetul static. Diferențele dintre ceea ce a fost bugetat și ceea ce s-a întâmplat, de fapt, sunt calculate și desemnate a fi favorabile (F) sau nefavorabile (N) [7, p.239]. *Abaterea favorabilă* are drept efect creșterea profitului în raport cu valoarea bugetată. Pentru articolele de venituri, F înseamnă venituri efective mai mari decât cele bugetate. Pentru articolele de costuri, cheltuieli, F înseamnă costuri, cheltuieli efective mai mici decât cele bugetate. *Abaterea nefavorabilă* are drept efect scăderea profitului în raport cu valoarea bugetată.

Unica diferență dintre bugetul static și bugetul flexibil constă în faptul că bugetul static este elaborat pentru producția planificată, în timp ce bugetul flexibil este bazat pe producția efectiv obținută [8, p.245].

La elaborarea bugetului flexibil costurile de producție trebuie să fie subdivizate în constante și variabile. Acest fapt va permite determinarea sferei de responsabilitate pentru fiecare manager și va face posibilă aprecierea activității lui în ceea ce privește controlul costurilor variabile. Fiecare articol de costuri variabile se ajustează în conformitate cu volumul efectiv de producție.

Folosirea bugetului flexibil în analiza îndeplinirii planului de costuri și a profitului este pe larg răspândită în practica internațională și autohtonă a contabilității de gestiune. Bugetul flexibil poate fi utilizat atât în perioada de bugetare, cât și după aceasta [9, p.122]. În perioada de bugetare, acesta permite prognozarea costurilor și cheltuielilor pentru diferite niveluri de producție într-un diapazon relevant și îi ajută pe manageri să selecteze un nivel optim de producție și vânzare, contribuie la analiza îndeplinirii rezultatelor și la aprecierea corectă a acestora.

Etapele de elaborare a unui buget flexibil. Procedura elaborării unui buget flexibil este relativ simplă, dar rezultatele sunt corecte în cazul comportamentului previzionat al costurilor și ne dă posibilitatea să înțelegem de ce rezultatele efective diferă de cele bugetare [8, p.242].

În cele ce urmează prezentăm un exemplu simplificat al analizei abaterilor de la costurile bugetate. În practică însă, analiza abaterilor este mult mai complexă, ținând cont de toate aspectele activității de producere și distribuire.

Aplicație practică. Entitatea „Alfa” este o entitate producătoare. O sursă de venituri a ei este vânzarea produsului A și a produsului B. În baza rezultatelor obținute după prima lună de executare a bugetului se prezintă următoarea informație privind execuția bugetului cu referire la fabricarea și vânzarea produsului A (Tab.1) și a produsului B (Tab.2).

Tabelul 1

Raport de performanță pentru Produsul A: compararea datelor efective cu cele bugetate

Nr. crt.	Indicatori	Rezultate efective	Ponderea, %	Bugetul static	Ponderea, %	Abateri în raport cu bugetul static
A	1	2	3	4	5	6 = 2-4
1.	Unități produse și vândute, buc.	1 550	-	1 633	-	83 N
2.	Venituri din vânzări, lei	620 000	100,00	636 870	100,00	16 870 N
3.	Costuri variabile total, inclusiv:	481 500	77,66	482 389	75,74	889 F
	✓ materiale, lei	325 500	67,60	326 600	67,70	1 100 F
	✓ cu personalul, lei	96 000	19,94	93 694	19,42	2 306 N
	✓ indirecte, lei	60 000	12,46	62 095	12,88	2 095 F
4.	Contribuția marginală de producere, lei (rd.2-rd.3)	138 500	22,34	154 481	24,26	15 981 N
5.	Costuri constante, lei	32 000	5,16	30 496	4,79	1 504 N
6.	Rezultatul brut, lei (rd.4-rd.5)	106 500	17,18	123 985	19,47	17 485 N

Informațiile prezentate în Raportul de management (Tab.1) exprimă contribuția indicatorilor de activitate: venituri, costuri variabile și constante la abaterea nefavorabilă de 17 485 lei a rezultatului brut din livrarea produsului A, inclusiv a valorilor relative. Astfel, observăm că cota contribuției marginale de producere bugetate s-a diminuat cu 1,92% (17,18-19,47). Prin urmare, aceste abateri nu sunt relevante pentru evaluarea rezultatelor aferente procesului de producție, de aceea este necesar să trecem la un nivel mai detaliat de analiză. Înainte de a evalua performanța entității „Alfa”, trebuie să ajustăm datele bugetate pentru a reflecta producția de 1 633 de bucăți.

Tabelul 2

Raport de performanță pentru Produsul B: compararea datelor efective cu cele bugetate

Nr. crt.	Indicatori	Rezultate efective	Ponderea, %	Buget static	Ponderea, %	Abateri în raport cu bugetul static
A	1	2	3	4	5	6 = 2-4
1.	Unități produse și vândute, buc.	630	-	670	-	40 N
2.	Venituri din vânzări, lei	277 200	100,00	294 800	100,00	17 600 N
3.	Costuri variabile total, inclusiv:	206 010	74,32	216 158	73,32	10 148 F
	✓ materiale, lei	114660	55,66	115 240	53,31	580 F
	✓ cu personalul, lei	66 150	32,11	72 611	33,59	6 461 F
	✓ indirecte, lei	25 200	12,23	28 307	13,10	3 107 F
4.	Contribuția marginală de producere, lei (rd.2-rd.3)	71 190	25,68	78 642	26,68	7 452 N
5.	Costuri constante, lei	13 860	5,00	13 902	4,71	42 F
6.	Rezultatul brut, lei (rd.4-rd.5)	57 330	20,68	64 739	21,97	7 409 N

Informațiile prezentate în Raportul de management (Tab.2) exprimă contribuția indicatorilor de activitate: venituri, costuri variabile și constante la abaterea nefavorabilă de 7 409 lei a rezultatului brut din livrarea produsului B. Observăm că nu avem modificări semnificative.

În continuare, se analizează abaterile costurilor prin elaborarea bugetului flexibil. **În bugetul flexibil, costurile constante rămân neschimbate, iar costurile variabile se modifică în funcție de volumul vânzărilor.**

Elaborarea bugetului flexibil – Produsul A

1. Pasul 1 „Identificarea cantității efective” – **1 550 unități.**
2. Pasul 2 „Determinarea venitului din vânzări conform bugetului flexibil”.

Venitul din vânzări conform bugetului flexibil	=	Prețul de vânzare bugetar	×	Cantitatea efectivă
604 500 lei	=	390 lei (636 870 : 1 633)	×	1 550 unități

3. Pasul 3 „Determinarea costurilor totale conform bugetului flexibil”.

a) Costul variabil conform bugetului flexibil = Costul variabil bugetat × Cantitatea efectivă

Costuri variabile materiale – 326 600 : 1 633 × 1 550 = 310 000 lei

Costuri variabile cu personalul – 93 694 : 1 633 × 1 550 = 88 932 lei

Costuri variabile indirecte – 62 095 : 1 633 × 1 550 = 58 939 lei

Total costuri variabile conform bugetului flexibil = 457 871 lei

b)	Costurile totale conform bugetului flexibil	=	Costurile variabile bugetul flexibil	+	Costurile constante bugetate
	488 367 lei	=	457 871	+	30 496

Conform datelor efective și celor flexibile, se efectuează analiza abaterilor în Raportul de performanță (Tab.3).

Tabelul 3

Raport de performanță: abateri în raport cu bugetul flexibil și cu volumul vânzărilor

Nr. crt.	Indicatori	Rezultate efective	Bugetul flexibil	Abateri în raport cu bugetul flexibil	Bugetul static	Abateri atribuite volumului vânzărilor
A	1	2	3	4 = 2 - 3	5	6 = 3 - 5
1.	Unități vândute, buc.	1 550	1 550	-	1 633	83 N
2.	Venituri din vânzări, lei	620 000	604 504	15 496 F	636 870	16 870 N
3.	Costuri variabile materiale, lei	325 500	310 000	15 500 N	326 600	16 600 F
	Costuri variabile cu personalul, lei	96 000	88 932	7 068 N	93 694	4 762 F
	Costuri variabile indirecte, lei.	60 000	58 939	1 061 N	62 095	3 156 F
4.	Costuri variabile total, lei (Σ3):	481 500	457 871	23 629 N	482 389	24 518 F
5.	Contribuția marginală de producere, lei (rd.2-rd.4)	138 500	146 633	8 133 N	154 481	7 848 N
6.	Costuri constante, lei	32 000	30 496	1504 N	30 496	-
7.	Rezultatul brut, lei (rd.5-rd.6)	106 500	116 137	9637 N	123 985	7 848 N

Verificare: 9637N + 7847N = 17485N

După cum arată noul Raport de performanță (Tab.3), abaterea **nefavorabilă** a rezultatului brut în raport cu bugetul static se egalează cu 17 485 lei, compusă din:

✓ 9 637 lei – abatere nefavorabilă în raport cu bugetul flexibil;

✓ 7 848 lei – abatere nefavorabilă imputabilă volumului vânzărilor.

Neluând în calcul volumul vânzărilor, entitatea poate să compare veniturile și costurile efective cu veniturile și costurile bugetate pentru cele 1550 bucăți – bugetul flexibil. Aceste abateri sunt indicatori mai buni ai performanței operaționale, întrucât managerii compară veniturile efective cu cele bugetate și costurile efective cu cele bugetate pentru aceeași producție de 1550 bucăți.

Abaterea în raport cu bugetul flexibil este diferența dintre rezultatul efectiv și valoarea corespunzătoare din bugetul flexibil, bazată pe nivelul efectiv al producției în perioada bugetată. Cu alte cuvinte, **abaterea nefavorabilă** de 9 637 lei (106 500 – 116 137) este cauzată de diferența valorică a indicatorilor:

- ✓ Venitul din vânzări – 15 496 F
- ✓ Costuri variabile – 23 629 N
- ✓ Costuri constante – 1 504 N
- ✓ + 15 496 – 23 629 – 1 504 = 9 637 N

Abaterea negativă (9 637 lei) s-a produs din cauza că prețul efectiv de vânzare, costurile variabile și cele constante diferă de valorile lor bugetate. Abaterea veniturilor calculată în baza bugetului flexibil este numită **abatere imputabilă prețului de vânzare**. Entitatea „Alfa” a înregistrat o abatere favorabilă în raport cu prețul de vânzare, deoarece prețul efectiv de 400 lei depășește valoarea de 390 lei, ceea ce a condus la creșterea profitului brut. În schimb, abaterea costurilor în raport cu bugetul flexibil este nefavorabilă. Cauze pot fi diverse: folosirea cantității mai mari și/sau prețuri mai mari pentru factorii de producție. Acestea poate fi consecința deciziei entității de a fabrica un produs de calitate superioară celei planificate în buget, fie a ineficienței secțiilor de producție și de aprovizionare, fie a ambelor etc. Dar, întotdeauna, analiza abaterilor trebuie să servească ca sursă de sugestii pentru investigații mai aprofundate și nu pur și simplu o dovadă definitivă și incontestabilă privind performanța sau eșecul entității.

Abaterea imputabilă volumului vânzărilor este diferența dintre o valoare din bugetul flexibil și valoarea corespunzătoare din bugetul static. **Abaterea nefavorabilă de 7 848 lei** (116 137-123 985) este cauzată de diferența dintre cantitatea efectivă și cantitatea bugetată. Reamintim că atât sumele bugetului flexibil din coloana 3 a Tabelului 3, cât și sumele bugetului static din coloana 5 sunt calculate folosind prețul de vânzare bugetat, costurile variabile bugetate per bucată și costurile constante bugetate. Unica deosebire constă în nivelul de producție: pentru bugetul flexibil – efectiv, iar pentru bugetul static – bugetat. Abaterea nefavorabilă de 7 848 lei imputabilă volumului vânzărilor s-a produs exclusiv din cauza previziunii eronate a numărului de bucăți vândute: doar 1550 bucăți, cu 83 mai puțin decât numărul bugetat de 1633 bucăți.

Elaborarea bugetului flexibil – Produsul B

1. Pasul 1 „Identificarea cantității efective” – **630 unități**.
2. Pasul 2 „Determinarea venitului conform bugetului flexibil”:

Venitul din vânzări conform bugetului flexibil	=	Prețul de vânzare bugetar	×	Cantitatea efectivă
277 200 lei	=	440 (294800 : 670)	×	630 unități

3. Pasul 3 „Determinarea costurilor totale conform bugetului flexibil”.

a) Costul variabil conform bugetului flexibil = Costul variabil bugetat × Cantitatea efectivă

Costuri variabile materiale – 115240 : 670 × 630 = 108360 lei

Costuri variabile cu personalul – 72611 : 670 × 630 = 68276 lei

Costuri variabile indirecte – 28307 : 670 × 630 = 26617 lei

Total costuri variabile conform bugetului flexibil = 203 253 lei

b)	Costurile totale conform bugetului flexibil	=	Costurile variabile bugetului flexibil	+	Costurile constante bugetare
	217 155 lei	=	203 253	+	13 902

Conform datelor efective și celor flexibile, se efectuează analiza abaterilor în raportul de performanță (Tab.4).

Tabelul 4

Raport de performanță: abateri în raport cu bugetul flexibil și cu volumul vânzărilor

Nr.	Indicatori	Rezultate efective	Bugetul flexibil	Abateri în raport cu bugetul flexibil	Bugetul static	Abateri atribuite volumului vânzărilor
A	1	2	3	4 = 2 - 3	5	6 = 3 - 5
1.	Unități vândute, buc.	630	630	-	670	40 N
2.	Venituri din vânzări, lei	277 200	277 200	-	294 800	17 600 N

A	1	2	3	4 = 2 - 3	5	6 = 3 - 5
3.	Costuri variabile materiale, lei	114 660	108 360	6 300 N	115 240	6 880 F
	Costuri variabile cu personalul, lei	66 150	68 276	2 126 F	72 611	4 335 F
	Costuri variabile indirecte, lei.	25 200	26 617	1 417 F	28 307	1 690 F
4.	Costuri variabile total, lei ($\Sigma 3$):	206 010	203 253	2 757 N	216 158	12 905 F
5.	Contribuția marginală de producere, lei (2-4)	71 190	73 947	2 757 N	78 642	4 695 N
6.	Costuri constante, lei	13 860	13 902	42 F	13 902	-
7.	Rezultatul brut, lei (5-6)	57 330	60 045	2 715 N	64 740	4 695 N

Verificare: $2\,715N + 4695N = 7\,410N$

Din informațiile prezentate în Tabelul 4 rezultă o **abatere nefavorabilă** a rezultatului brut în raport cu bugetul static estimată la 7 410 lei, compusă din:

- ✓ 2 715 lei – abatere nefavorabilă în raport cu bugetul flexibil;
- ✓ 4 695 lei – abatere nefavorabilă imputabilă volumului vânzărilor.

Abaterea nefavorabilă de 4 695 lei este cauzată de diferența dintre cantitatea efectivă și cantitatea bugetară, iar **abaterea nefavorabilă de 2 715 lei** s-a produs din cauza că costurile variabile și cele constante diferă de valorile lor bugetare:

- ✓ Costuri variabile – 2 757 N
- ✓ Costuri constante – 42 F
- ✓ $-2757 + 42 = 2\,715\,N$

Concluzii

Cu siguranță, un buget flexibil permite managerilor să calculeze abateri care furnizează mai multe informații decât cele ce pot fi deduse din abaterile în raport cu un buget static. Astfel, ei vor afla ce parte din abaterea față de bugetul static se datorează previziunii incorecte a numărului de unități vândute și ce parte din această abatere se datorează performanței entității în perioada analizată. Determinarea abaterilor contribuie la identificarea ariilor de activitate eficiente și ineficiente. Variația nefavorabilă a volumului vânzărilor, atât pentru produsul A, cât și pentru produsul B, în aplicația noastră, se poate datora unuia sau mai multora dintre următorii factori: *cererea totală de produse nu crește în proporțiile anticipate; concurenții acaparează porțiuni din cota de piață a entității „Alfa”; entitatea „Alfa” nu s-a adaptat rapid la modificările intervenite în preferințele și gusturile clienților; probleme de calitate, ceea ce a condus la creșterea numărului de cumpărători nemulțumiți de produse; obiectivele bugetării privind vânzările au fost stabilite fără o analiză a condițiilor de piață; tehnici noi de promovare, investiții în noile tehnologii etc.*

Modul în care entitatea „Alfa” va reacționa la abaterile nefavorabile datorate volumului vânzărilor va depinde de cauzele acestor abateri:

- ✓ dacă entitatea consideră că abaterea a fost cauzată de factori de piață, atunci managerul pe vânzări va trebui să explice și să sugereze eventualele măsuri corective necesare;
- ✓ dacă se constată că abaterile nefavorabile au fost cauzate de probleme de calitate, atunci managerul de producție va trebui să analizeze cauzele și să sugereze strategii de îmbunătățire a procesului de producție.

În acest context, abaterile calculate în baza bugetului flexibil pot fi descompuse în două sau mai multe abateri detaliate. Acest subiect va fi abordat într-o nouă investigație. Este vorba despre: **abateri de preț**, care reflectă diferența dintre prețul efectiv al unui factor de producție și prețul bugetat și **abateri de eficiență**, care reflectă diferența dintre cantitatea efectivă a unui factor de producție și cantitatea bugetată.

Referințe:

1. DIACONU, P. *Contabilitate managerială și planuri de afaceri*. București: Editura Economică, 2006. 341 p.
2. TABĂRĂ, N. *Control de gestiune*. Iași: TipoMoldova, 2009. 324 p.
3. BUCUR, V., BĂDICU, G. *Contabilitatea rezultatelor financiare și performanța entităților de telecomunicații*: Monografie. Chișinău: Editura ASEM, 2015. 304 p.
4. *Dicționar Enciclopedic Ilustrativ*. Chișinău: Cartier, 1999. 1704 p.
5. *Dicționarul Explicativ al Limbii Române*. București: Univers Enciclopedic, 1998. 1172 p.
6. NEEDLES, B., ANDERSON, H., CALDWELL, J. *Principiile de bază ale contabilității*. Chișinău: ARC, 2000. 1240 p.
7. BĂDICU, G., MIHAILA, S., AVORNIC, A. *Contabilitatea managerială*: Manual. Chișinău: Învățătorul modern, 2015. 277 p.
8. HORNGREN, C., DATAR, M., FOSTER, G. *Contabilitatea costurilor, o abordare managerială / Traducere din limba engleză*. Ed. a XI-a. Chișinău: ARC, 2006. 939 p.
9. ХОРНГРЕН, Ч.Т., ФОСТЕР, ДЖ. *Бухгалтерский учёт: управленческий аспект*. Москва: Финансы и статистика, 1995. 415 с.

Prezentat la 15.06.2016