

CONSECINȚELE RESTRUCTURĂRII ORGANIZAȚIONALE ÎN CONTABILITATEA DE GESTIUNE

NECULAI TABĂRĂ*

Les conséquences de la restructuration organisationnelle sur la comptabilité de gestion

Résumé:

Les mutations profondes du contexte économique actuel ont conduit à la réanalyser les limites des méthodes traditionnelles de la comptabilité de gestion. Les instruments de diagnostic des activités et de processus spécifiques de cet domaine ABC et ABM peuvent être utilisés dans la restructuration organisationnelle.

Mots clés: comptabilité de gestion, restructuration, limites, méthodes, processus

1 Introducere

Mutațiile profunde ale contextului economic actual au condus la reanalizarea limitelor metodelor tradiționale ale contabilității de gestiune. Instrumentele de diagnostic ale activităților și proceselor specifice acestui domeniu, ABC și ABM, pot fi utilizate în restructurarea organizațională.

Principiile de organizare [Călin O., Cârstea Gh., 2002, p.76-80] au modelat structura, gestiunea și rezultatele întreprinderilor de-a lungul secolelor al XIX-lea și al XX-lea. Este timpul să renunțăm la aceste principii pentru a adopta altele noi. Întreprinderile contemporane trebuie să se angajeze într-o misiune de reinventare radicală a modalităților de lucru.

2 Contabilitatea și controlul de gestiune, factori de influență în reconstrucția organizațională

2.1 Restructurarea organizațională în condițiile normalizării contabile internaționale

În condițiile desfășurării procesului de normalizare contabilă internațională, întreprinderile se adaptează și anticipează schimbările pentru a-și asigura supraviețuirea și dezvoltarea performanțelor. Ele reorganizează utilajele, abandonând unele sectoare de activitate, reducându-și resursele prin închideri de sedii, transferuri sau reduceri de efective [Raffournier B., 2005, p.373-383].

* Profesor doctor, Catedra de Contabilitate, Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza”, Iași, e-mail : neculai_tabara@yahoo.com

Operațiunile de restructurare sunt, în general, destul de dificile deoarece modifică semnificativ sfera de activitate a întreprinderilor, de unde și modalitatea în care acestea se desfășoară. Abandonarea de activități, închiderea unor locații, delocalizarea oricărei părți a producției, sunt cu atât mai mult operații de această natură. O secțiune întregă a IAS 37 este consacrată manierei în care trebuie interpretate regulile generale de constituire a provizioanelor pentru restructurare.

Aceste restricții vizează evitarea constituirii de provizioane excesive prilejuite de proiectele de restructurare. IAS 37 precizează că provizionul trebuie limitat la cheltuielile directe legate de restructurare [IASB, 2005, p.1647-1649], adică cele care sunt în același timp:

- provocate de restructurare;
- și nelegate de activitățile viitoare ale întreprinderii.

Astfel, sunt excluse din provizion:

- costurile de reconversie sau de mutare a personalului;
- cheltuielile de marketing;
- investițiile în noile sisteme și rețele de distribuție;
- eventualele pierderi viitoare de exploatare.

Proiectele de restructurare sunt utilizate pentru influențarea rezultatelor. Noua echipă de conducere provizionează destul de des sume importante pentru a face față dificultăților restructurării. Aceste sume apar drept consecință unei rele gestiuni a conducătorilor precedenți. Avantajul pentru noua echipă este faptul că excesul de provizion va putea fi anulat în următorii ani, ceea ce va ameliora cu atât mai mult rezultatul gestiunii. Neputând interzice provizioanele pentru restructurare deoarece acestea ar fi contrare principiilor contabilității, care solicită ca o cheltuială să fie contabilizată din momentul în care devine probabilă, IASB a vrut cel puțin să evite ca operațiile proiectate să fie descrise cu precizie și să fie comunicate persoanelor respective. Aceste dispoziții ar trebui să determine schimbarea deciziei deoarece o întreprindere care nu are intenția să aplice planul de restructurare va avea o imagine negativă.

2.2. Bugetul Bază Zero (BBZ)

BBZ este primul instrument de gestiune bazat pe analiza performanței structurii organizației. Conceptul a apărut în anii '60 ai secolului trecut la compania *Texas Instrument* și, apoi, a fost difuzat (urmare a articolului publicat în *Harvard Business Review*) în anii '70 la Xerox, precum și în statul Georgia, înainte de a se folosi la nivel federal în S.U.A.

Obiectivul metodei este de a corela mijloacele alocate serviciului oferit în contrapartidă cu performanțele realizate. Acest obiectiv este descris prin indicatori care servesc drept bază pentru măsurarea performanței [Alazard Cl., Separi S., 1994, p.641-650]. În fapt, BBZ constituie o procedură bugetară care restructurează întreprinderea fără să țină seama de trecut, nereținând decât modulele într-adevăr utile. Construcția bugetelor se face pornind de la zero, adică fără referință la sumele realmente cheltuite în perioada precedentă, ci funcție de nevoia prezentă. Demersul vizează tratarea cheltuielilor discreționare drept mijloace aferente proiectelor angajate în vederea îndeplinirii obiectivelor identificate.

Avantajele subliniate de promotorii metodei (clarificarea misiunilor și performanțelor serviciilor, cea mai bună adecvare a structurii la prioritățile strategice) nu pot fi obținute decât în condițiile unei reușite prin depășirea unor inconveniente importante.

Dintre *avantajele* utilizării acestui instrument reținem [Tabără N., 2004, p.253-254]:

- o mai bună cunoaștere a costurilor de fiecare centru de decizie;
- remontarea informației de la bază;

- orientarea rațională a resurselor pe conducători, în condițiile unei negocieri între aceștia și angajați;

- punerea în evidență a necesității noilor activități.

Între *inconveniente* se numără:

- dificultatea că cea mai mare parte a lucrărilor administrative, mai ales la început de activitate, solicită întreprinderii delimitarea în mici unități de analiză (uneori o persoană), elaborarea de propuneri bugetare pe care diferitele nivele ierarhice, urmată de ordonarea lor;
- aplicarea diferită în caz de rigidități structurale (mijloacele suprimate de la o activitate trebuie efectiv raportate la alta);
- întoarcerea la rutină.

2.3. Analiza valorii

Deși constituie o metodă mai veche decât BBZ, analiza valorii prezintă totuși un caracter mai evoluat care prefigurează restructurarea, reorganizarea. Esența metodei constă în considerarea produsului ca o combinație de funcțiuni, un ansamblu de piese. Ea a fost elaborată în 1947 în S.U.A. de către L.D. Miles. Prin intermediul metodei se analizează produsul și se caută ameliorarea acestuia în vederea creșterii utilității sale, prin diminuarea costului. Metoda caracterizată prin competitivitate organizată și creativitate vizează satisfacerea nevoii utilizatorului pe baza unui demers specific de concepție funcțională, economică și pluridisciplinară. Aceasta duce la o reconcepere totală a produsului, prin fărâmițarea costurilor. *Pierre Lauzel* și *Henri Bouquin* descriu procesul de analiză a valorii [Lauzel P., Bouquin H., 1985, p.296-304], prin evaluarea exhaustivă a funcțiilor îndeplinite de un obiect, un document, o procedură de măsurare a costului fiecărei funcțiuni, prin întocmirea unui bilanț, care preconizează reducerea la strictul necesar a funcțiunilor în cauză [Bouquin H., 2004].

În sprijinul conceperii produselor, în 1950 se creează *Society of Analysis Value Engineer – SAVE*. Această mișcare de analiză a valorii se difuzează cu rapiditate în țările dezvoltate.

Analiza funcțională consideră produsul un ansamblu de funcțiuni și nu un ansamblu de piese și distinge:

- funcțiunea principală;
- funcțiunile secundare;
- restricțiile (siguranța electronică, etc.).

Costul fiecărei funcțiuni este determinat în scopul de a orienta cercetarea spre realizarea de economii. Analiza funcțională respectă un plan de lucru foarte detaliat:

- nu trebuie uitată nici o funcțiune;
- trebuie ținut seama de termene (amânări);
- atunci când economiile așteptate sunt considerabile; cea mai mare parte a costurilor unui produs este angajată chiar din faza de concepție (deși ele sunt suportate mai târziu).

Conform analiștilor, între 80-90% din costurile totale ale unui produs pe toată durata de viață sunt determinate după concepere (implică investiții complementare și fixează definitiv cea mai mare parte a operațiilor de efectuat pe produs), în timp ce conceperea necesită între 10 și 20 % din costurile totale.

Lucrul în grup este esențial pentru a trece de la concepția produs/piese la concepția produs/funcții. Cercetarea creativă nu se poate face decât prin reuniuni de brain-storming care regroupează persoane foarte diverse:

- din cadrul întreprinderii (salariați cu diverse calificări);
- sau exterioare (furnizori, clienți).

Etapele de lucru ale acestui demers sunt: formularea problemei, cercetarea informației, analiza și cercetarea ideilor, propunerea soluției, urmărirea acțiunii și controlul realizării.

Actualmente, analiza valorii este foarte răspândită în industria de automobile, organizarea administrativă, arhitectură, lucrări publice. Ea constituie un adevărat instrument de gestiune care are drept obiectiv depășirea obișnuințelor și afectarea managerilor cu activitate de excepție.

Neputința sistemelor clasice (standarde, bugete) de a reduce costurile generale și pe cele ale produselor, a generat dezvoltarea unor metode de administrare a costurilor, prin schimbarea viziunii despre întreprindere (sau produs). Aceste metode caută să abandoneze cu totul un raționament în termeni de utilizare a mijloacelor, pentru a da întâietate misiunii serviciului sau produsului. Ele sunt, astfel, deschise restructurării organizaționale.

3 Schimbarea radicală

Partizanii restructurării organizaționale *Hammer și Champy*, preconizează schimbarea radicală, respectiv reorganizarea întreprinderii, deoarece, în această opinie, întreprinderea, fondată pe diviziunea muncii, nu poate servi în mod convenabil clientul pentru a suporta concurența. Delimitarea muncii în sarcini nesemnificative reprezintă o sursă de eficacitate. Ele afectează autoritatea și responsabilitatea serviciilor administrative care controlează unitățile de dimensiuni mari. Aceste unități se opun schimbării modului de funcționare, principiilor de organizare și structurilor de-a lungul deceniilor [Hammer M., Champy J., 1993, p.26].

Este necesară o analiză fundamentală și o redefinire radicală a proceselor operaționale pentru obținerea de câștiguri importante în performanțele critice privind costurile, calitatea, serviciul și rapiditatea proceselor.

Metodele ABC, ABM, BBZ, Analiza Valorii și Restructurarea Organizațională, prezintă idei de aceeași natură:

1. „*pentru ce facem ceea ce facem ?*”, care înseamnă relația cu strategia și performanțele [Pfaff D., 2004, p.81-102];

2. „*pentru ce facem cum o facem ?*”, care constituie reflecțiile despre eficacitate și economie, extinse la modalitățile de organizare ale întreprinderii.

Renunțarea la vechile modalități „de a face mai mult cu mai puțin” reprezintă un prim pas, însă reconfigurarea organizațională este mai ambițioasă decât o simplă reorganizare. Nu este vorba de ameliorarea proceselor existente, ci de renunțarea la acestea și înlocuirea cu elemente noi.

Sensul expresiei este simplificarea proceselor, utilizând toate capacitățile oamenilor și noilor tehnologii ale informației.

Simplificarea presupune:

- regruparea mai multor posturi într-unul: absența discontinuității elimină erorile și întârzierile;
- luarea deciziilor de câțiva operatori mai calificați, capabili de a supraveghea, controla, coordona (ceea ce elimină o bună parte din munca ierarhiei, controale și pontaje). De asemenea, evaluările acestora privesc din ce în ce mai mult performanțele proceselor. Managerii, supervizorii, pot deveni animatori;
- prin ordonarea naturală a sarcinilor unui proces și înlănțuirea activităților efectuate de diverși operatori specializați se pot reduce considerabil amânările în raport cu procesul care corelează operatorii. Externalizarea anumitor sarcini sau etape trebuie considerate naturale, ceea ce permite o execuție sau o prestare mai bună;

Posturile devin mult mai responsabile și mai autonome. Întreprinderile care aplică demersul de reorganizare și restructurare au în vedere ca salariații să respecte regulile. Ei

trebuie să aibă convingerea că lucrează pentru clienții lor și nu pentru patroni. În acest mod se observă importanța procesului de recrutare și recompensare, prin care se urmărește remunerarea, în special, după performanțe.

Activitățile economice actuale sunt dominate de internaționalizarea piețelor, care generează o competiție severă și obligă întreprinderile să reducă costurile, să inoveze permanent, să se restructureze. Adaptarea schimbării și a operațiunilor, la ritmul reorganizării au devenit elementele esențiale ale performanței și supraviețuirii întreprinderilor.

Punerea în funcțiune a unui nou sistem informațional modificat profund, în condițiile restructurării organizaționale a întreprinderii are în vedere maniera de lucru și obiceiurile personalului. Este necesară adăugarea unui program de schimbare care trebuie să clarifice și să planifice evoluțiile necesare ale ansamblului de competențe, cu scopul de a crea un mediu în care colaboratorii vor putea aplica schimbările necesare, pentru a produce o nouă valoare pentru sistemele respective, destinate să ajute activitatea de dezvoltare [Tassin Ph., 2004, p.336-337].

Adevărata schimbare presupune că un număr important de persoane aderă la aceasta. Reușita schimbării trece dincolo de aplicarea tehnicilor de conduită și de luarea în considerație a aspectelor economice.

Absența rezultatelor economice, pune în pericol un program de schimbare bazat numai pe factori de cultură și de comportament. O schimbare operează numai asupra factorilor economici, care pot oferi avantaje nedurabile datorită rezistențelor.

4 Concluzii

Concepția statică și birocratică tayloriană acționează în mod constant în organizații. A ne baza numai pe metode de optimizare a proceselor înseamnă că riscăm să le dezvoltăm pe cele existente, adaptându-le noilor dimensiuni ale problemei. Logica schimbării ne arată că revenirea la o dezvoltare normală este adesea extrem de benefică în timpul crizelor.

Noile instrumente ale contabilității și controlului de gestiune pot declanșa crize în organizații. Aceste crize vor fi generale (reorganizare completă și trecătoare) sau limitate la câteva procese (reconfigurări locale), care nu afectează funcționarea altor sisteme.

Bibliografie

- Alazard, Cl., Separi, S., *Contrôle de gestion*, 2^e édition, Dunod, Paris, 1994.
- Bouquin, H., *Contabilitate de gestiune*, Traducerea și studiu introductiv, Tabără N., Editura TipoMoldova, Iași, 2004.
- Călin, O., Cârstea, Gh., *Contabilitatea de gestiune și calculația costurilor*, Editura Genicod, București, 2002.
- Hammer, M., Champy, J., *Le reengineering – réinventer l'entreprise pour une amélioration spectaculaire de ses performances*, Dunod, Paris, 1993.
- IASB, *Standarde Internaționale de Raportare Financiară (IFRS), inclusiv Standardele Internaționale de Contabilitate (IAS) și interpretări la 1 ianuarie 2005*, București, Editura CECCAR, 2005
- Ionașcu, I., coordonator, Filip A.T., Mihai S., *Control de gestiune*, Editura ASE București, 2001.
- Iqbal, M.Z., *International Accounting, a Global Perspective*, Second Edition, South-Western, Thomas Learning, Cincinnati, 2002.
- Lauzel, P., Bouquin, H., *Comptabilité analytique et gestion*, 4^e édition, Editions Sirey, Paris, 1985.

- Malo, J.-L., Mathé, J. C., *L'Essentiel du contrôle de gestion*, Deuxième édition, Deuxième tirage, 2002, Editions d'Organisation, Paris, 2002.
- Pfaff, D., *Value-Based management and Performance Measures : Cash-Flow versus Accrual Accounting*, în Leuz Ch., Pfaff D., Hapwood A., *Economia și politicile contabile. Perspective și tendințe ale cercetării*, Oxford University Press, 2004.
- Raffournier, B., *Les Normes Comptables Internationales (IFRS/IAS)*, 2^e édition, Economica, Paris, 2005.
- Tabără, N., *Contabilitate și control de gestiune, Studii și cercetări*, Editura TipoMoldova, Iași, 2004.
- Tassin, Ph., *Nouvelle excellence, nouvelle gouvernance*, în Balantzián G., *Tableaux de bord, pour diriger dans un contexte incertain*, Editions d'Organisation, Paris, 2004.