

# Modalități de măsurare a performanței în entitățile economice

Dr. ec. Ioan-Codruț ȚURLEA

Academia de Studii Economice din București

## Abstract

*This study aims to present the performance of an entity. This is tracked using indicators that show the efficiency and effectiveness of the company's activity. Several ways of measuring performance are presented. In economic entities, in order to measure performance, it is necessary to build a performance model, collect data, analyse and interpret them, extract and communicate information. The indicators that are used by management to reflect the results of the business are performance indicators and steering indicators. Performance indicators are systematised in a dashboard that forms the basis of the analysis of the company's activity.*

**Key terms:** management, efficiency, performance, decisions, yield

**Termeni-cheie:** management, eficiență, performanță, decizii, randament

**Clasificare JEL:** L25, M40

**To cite this article:** Ioan-Codruț Țurlea, *Modalități de măsurare a performanței în entitățile economice*, *CECCAR Business Review*, N° 6/2021, pp. 3-7, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2021.06.01>

## 1. Introducere

Pentru a reflecta cât mai fidel rezultatele obținute de o societate comercială și având în vedere cerințele partenerilor de interese, este necesar să se actualizeze și perfecționeze instrumentele prin care se evaluează performanța. Termenul de *performanță* poate să facă referire la activitatea globală a entității economice sau doar la o anumită activitate a sa, la un produs ori un serviciu.

Conceptul de performanță presupune o judecată asupra unui rezultat și modalitatea în care acest rezultat este atins, având în vedere obiectivele și condițiile de realizare. Ideea de măsurare a performanței depășește simpla constatare a ei. Măsurarea performanței urmărește luarea deciziilor pentru ameliorarea condițiilor de realizare a unei activități.

## 2. Revizuirea literaturii de specialitate

### 2.1. Indicatorii de măsurare a performanței

Contabilitatea managerială, alături de alte sisteme de gestiune a performanței, trebuie să utilizeze indicatori prin intermediul cărora se măsoară și se urmărește performanța.

Potrivit lui Gosselin (2006), evoluția modalităților de măsurare a performanței a înregistrat următoarele patru faze:

✓ Faza I se întinde între anii 1900 și 1950, fiind cunoscută ca *Măsurarea performanței financiare*. Aceasta este perioada industrializării, în care întreprinderile apreciau performanța prin intermediul relației costuri/beneficii (îndeosebi prin indicatorul randamentul capitalului investit (RCI)).

✓ Faza a II-a este cuprinsă între anii 1950 și 1980, având denumirea *Controlul centrelor de responsabilitate*. Apariția marilor companii și diversificarea activităților au atras după ele necesitatea controlului gestiunilor și gestionarilor prin utilizarea unui set de indicatori cu caracter financiar.

✓ Faza a III-a are loc între anii 1980 și 1990, fiind cunoscută ca *Ameliorarea calității*. Această perioadă s-a evidențiat prin competitivitate și liberalizarea schimburilor, prin orientare spre gestiune strategică, fapt care a pus accentul pe calitatea produselor și serviciilor oferite și pe clientelă.

✓ Faza a IV-a a început să prindă contur la sfârșitul anilor '90, fiind denumită *Gestiunea strategică a performanței*. Aceasta este considerată era măsurilor financiare și nonfinanciare în legătură cu strategia. Sunt utilizați indicatori financiari de calitate, dar și indicatori privind gradul de satisfacție al clienților, salariaților, inovarea.

Entitățile economice au ca obiectiv adăugarea de valoare, de aici apărând și necesitatea analizei performanței. Deoarece este percepută de către utilizatori în mod diferit, prin raportare la obiectivele proprii, în prezent nu s-a ajuns la un consens în ceea ce privește definirea sa, modelele de performanță și indicatorii folosiți.

Reevaluarea performanței presupune și identificarea unor indicatori cu ajutorul cărora să se reflecte cât mai fidel activitatea entităților economice. Indicatorii utilizați în analiza performanței societăților trebuie corelați cu obiectivele pe termen lung, respectiv cu strategia acestora. Alegerea corectă a indicatorilor este deosebit de importantă deoarece ei oferă o viziune de sinteză privind performanța entității și evaluează gradul în care strategia contribuie la creșterea valorii acesteia.

Sistemele manageriale au pus pe primul loc, pentru o lungă perioadă, o abordare cantitativă a performanței, față de o abordare calitativă și o performanță individuală.

Abordarea cantitativă folosește pentru exprimarea performanței indicatori precum cantitatea de piese produse, numărul de ore muncite, cantitatea de producție și prezintă interes deosebit doar dacă acești indicatori răspund cerințelor clienților. Și în acest caz este necesar ca produsele fabricate să fie conform calității comandate, iar resursa timp să fie utilizată în mod eficient.

Gradul de utilizare a utilajelor poate fi luat ca un alt exemplu de criteriu de performanță irelevant dacă nu este analizat în relație cu obiectivele de reducere a stocurilor, cu nivelul de calitate solicitată, cu capacitatea necesară a sistemului de producție folosit. Poate fi considerat criteriu de performanță irelevant și eficiența individuală a muncii în relație cu respectarea cererii, respectiv a calității.

Niculescu și Lavalette (1999, p. 256) definesc performanța ca pe o asociere între eficiență și eficacitate: „performanța este o stare de competitivitate a întreprinderii, atinsă printr-un nivel de eficacitate și productivitate care îi asigură o prezență durabilă pe piață”.

*Eficiența* reprezintă cea mai bună modalitate de gestiune a mijloacelor, a capacităților în relație cu rezultatele. Drept urmare, o entitate este eficientă dacă și-a optimizat capacitatea de a produce un bun, un serviciu sau o lucrare și se măsoară cu ajutorul unor raporturi între rezultatele obținute și mijloacele utilizate.

*Eficacitatea* presupune obținerea de rezultate de către o entitate conform unor obiective bine conturate. Eficacitatea este raportul dintre rezultatele obținute de societate și cele așteptate de utilizatorii externi. Niculescu și Lavalette (1999, p. 250) menționează că „o întreprindere devine în mod operațional eficace atunci când ea știe să identifice, să stăpânească și să controleze interactivitatea între sursele ei externe și interne de dezvoltare, răspunzând în același timp cât mai bine așteptărilor partenerilor externi (clienți, acționari, creditorii, stat etc.)”.

O entitate economică poate fi eficientă fără a fi eficace, în sensul că rezultatele obținute pot fi mai mari decât mijloacele utilizate, dar așteptările partenerilor externi să nu fie satisfăcătoare.

Pentru a realiza progresul, eficacitatea entității trebuie să primeze în fața eficienței sale.

## 2.2. Modalități de măsurare a performanței

Sistemul de măsurare a performanțelor trebuie să îndeplinească trei funcții principale:

- de coordonare, care presupune ca deciziile să fie luate în funcție de obiectivele primare și secundare;
- de urmărire, prin intermediul căreia rezultatele fiecărui partener pot fi confruntate;
- de diagnostic, în care eficacitatea fenomenelor și proceselor este analizată în spiritul experienței entității.

Sistemul de măsurare a performanțelor ar trebui să răspundă la următoarele întrebări (Innes, 2004, p. 826):

- ✓ Ce trebuie măsurat?
- ✓ Care este perioada de timp supusă urmăririi targeturilor?
- ✓ Ce recompense ar trebui să fie oferite pentru îndeplinirea obiectivelor, respectiv a standardelor?

Coordonarea unei entități economice se realizează printr-un sistem alcătuit din trei etape distincte: previziune, aplicare și control.

- ✓ Prin previziune se stabilesc activitățile viitoare ale întreprinderii și limitele la care aceasta este expusă.
- ✓ Aplicarea presupune acționarea conform activităților previzionate.
- ✓ Prin control se evaluează modul în care s-au desfășurat activitățile și se verifică dacă mijloacele au fost folosite conform previziunilor. De asemenea, se compară rezultatele obținute cu cele previzionate, aceasta conducând la identificarea și analiza abaterilor.

Abaterile sunt generate de modul de realizare a producției atunci când se constată că standardele nu au fost respectate sau au fost depășite ori pot surveni dintr-o bugetare ale cărei ipoteze nu mai sunt verificate în realitate.

Indiferent de felul abaterii, o cauză poate fi factorul uman. Cunoașterea angajaților și motivarea acestora sunt elemente esențiale în măsurarea performanței. Performanțele personalului sunt analizate, însă după desfășurarea activității este imposibil să se inițieze o acțiune de reglare a activității efective. Se pune atunci întrebarea dacă mai sunt necesare tehnicile de măsurare a performanței. Două răspunsuri pot fi date în acest sens:

- ✓ Atunci când o persoană știe că va fi verificată, controlată, ea se va comporta diferit decât dacă nu ar ști acest lucru. Evaluarea performanței are în acest caz un efect anterior acțiunii.
- ✓ Prin măsurarea performanței le sunt furnizate salariaților informațiile și mijloacele necesare pentru ameliorarea în viitor a acesteia (Jianu, 2004).

Marr (2004) distinge următoarele activități în măsurarea performanței:

- construirea unui model de performanță;
- culegerea datelor;
- analiza și interpretarea lor;
- extragerea și comunicarea de informații.

Acesta subliniază că măsurarea performanței reprezintă un proces care este orientat spre rezultate.

Indicatorii sunt instrumentele prin care este măsurată performanța. Ei sunt utilizați de managementul întreprinderii pentru a măsura, a raporta și a îmbunătăți performanța.

Jianu (2004) îi împarte în indicatori de performanță și indicatori de pilotaj.

Cu ajutorul indicatorilor de performanță se constată dacă targeturile de rezultat au fost îndeplinite. Aceștia nu arată de ce performanța este sau nu atinsă și nu detaliază ce anume ar trebui să facă managementul pentru a elimina abaterile negative identificate.

Indicatorii de pilotaj vizează activitățile și resursele necesare pentru realizarea unui produs. Ei trebuie să îndeplinească două condiții esențiale:

- sunt determinați pentru a atinge nivelul de performanță așteptat la data cererii;
- sunt analizați de un responsabil care poate acționa asupra schimbării lor.

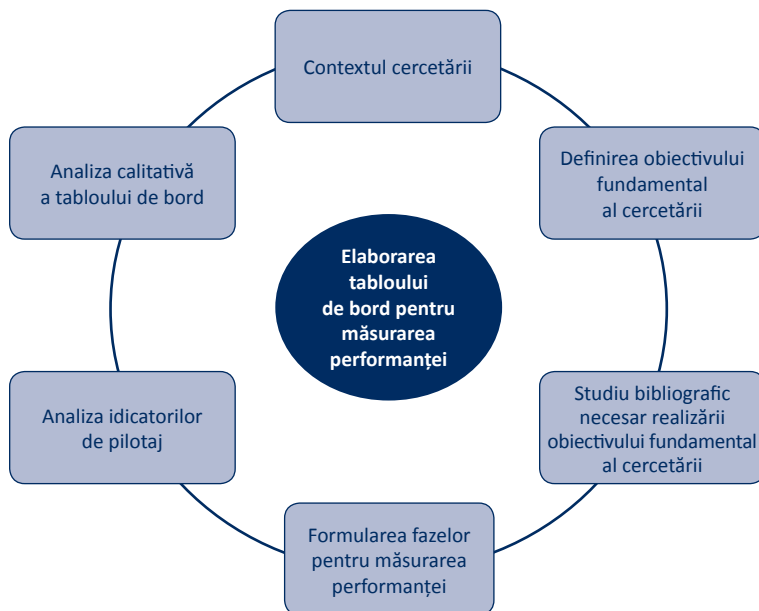
### 3. Metodologia cercetării

Metodologia cercetării constă în analiza cantitativă a rezultatelor entităților economice concretizate în cifra de afaceri, costuri și profit, după care se aplică o analiză calitativă a valorii indicatorilor de performanță. Prezentarea indicatorilor și analiza acestora se efectuează cu ajutorul tabloului de bord.

Datele din tabloul de bord redat mai jos au fost colectate pe baza situațiilor economico-financiare puse la dispoziție de o firmă prelucrătoare de mobilă, secția Prelucrări mecanice, pe o perioadă de o lună.

Analiza calitativă are loc în urma calculării abaterilor de la standarde pentru principalele costuri (materiale, manoperă, cheltuieli indirecte).

Pentru realizarea cercetării sunt parcurse mai multe etape, prezentate în figura următoare:



Reprezentarea procesului metodologic în demersul științific

Exemplu de tablou de bord

Nr. crt.	Indicatori	u.m.	Standard	Realizat	Abateri		Note
					+/-	%	
1	Număr de ore lucrate	om ore	1.858,56	1.891,20	32,64	195,38	
2	Pierderi	lei	-	4.800,00	4.800,00	N/a	Rebut
3	Cost oră de muncă	lei/oră	41,30	40,76	(0,54)	189,45	
4	Cost de secție	lei	269.867,27	273.827,75	3.960,48	194,82	
5	Costuri directe, din care:	lei	229.596,46	233.683,78	4.087,32	195,42	
	Materii prime și materiale directe		190.332,46	193.928,97	3.596,51	195,63	
	Manoperă directă		39.264,00	39.754,81	490,81	194,40	
6	Costuri indirecte de secție	lei	40.270,81	40.143,97	(126,84)	191,40	
7	Coeficient regie de secție	lei	1,97	1,94	(0,03)	189,04	
8	Abateri la materii prime și materiale directe	lei			3.596,51		
	De cantitate				546,24		
	De preț				3.050,27		
9	Abateri de la manopera directă	lei			490,81		
	De timp				490,81		
	De tarif				-		

Nr. crt.	Indicatori	u.m.	Standard	Realizat	Abateri		Note
					+/-	%	
10	Abateri de la costurile de regie standard	lei			(126,84)		
	De volum				(286,41)		
	De capacitate				(253,46)		
	De randament				413,03		

**Sursa:** Prelucrare proprie pe baza datelor preluate de la societatea Baco Prodcum SRL.

Pentru realizarea tabloului de bord sunt utilizate evidențele comune precum bonurile de consum, fișele limită de consum, jurnalele care reprezintă consumurile, cele privind repartizarea și decontarea cheltuielilor, fișele de evidență a salariilor, cele de înregistrare a orelor de funcționare a mașinilor, utilajelor și echipamentelor etc.

În tabloul de bord sunt inserate doar informațiile imperativ necesare. Acesta conține puține informații, doar pe cele adecvate. Se pot menționa și cauzele diferitelor abateri, precum și acțiunile corective recomandate.

Cu ajutorul tabloului de bord de gestiune, managementul entităților producătoare de mobilă poate recunoaște domeniile în care costurile devin inutile sau nerezonabile. Sunt necesari indicatorii ce semnalează abaterile de la standardele corespunzătoare scopurilor companiilor. Se impune derularea continuă a raportului dintre nivelul superior și cel inferior din cadrul entităților economice. Astfel, informațiile prezentate nivelului ierarhic inferior într-o formă analitică sunt redade nivelului ierarhic superior în formă sintetică. Deciziile majore rectificatoare ale managerilor conduc la schimbări imediate, devenind posibilă accentuarea abaterilor pozitive și eliminarea celor negative.

#### 4. Concluzii

Suntem de părere că o entitate economică poate fi performantă dacă respectă raportul de eficiență și eficacitate, folosindu-se de o abordare cantitativă pentru a exprima performanța.

De subliniat este faptul că determinarea abaterilor contribuie în mod esențial la delimitarea activităților eficiente de cele ineficiente. Controlul eficienței unei activități nu consistă numai în identificarea abaterilor, ci și în stabilirea motivelor acestora. Elaborarea unui raport privind abaterile presupune și recunoașterea persoanelor răspunzătoare pentru ele, determinarea motivelor existenței lor și elaborarea sistemului de management selectiv.

Gradul de realizare a scopurilor fixate la fiecare nivel în cadrul entităților este stabilit utilizând tabloul de bord. Prin intermediul acestuia se identifică și se analizează anormalitățile din cadrul activității companiei și ceea ce are repercusiuni asupra performanțelor sale. Pe baza tabloului de bord se adoptă decizii, ținând cont de gradul de atingere a obiectivelor și de motivele care au provocat abaterile.

Cu cât determinarea și analiza abaterilor de la costurile standard sunt mai operative, cu atât și deciziile pentru reglarea producției și desfacerii sunt mai oportune și pot influența pozitiv rezultatele entității.

În concluzie, pentru a avea un management eficient și eficace este necesară urmărirea realizării indicatorilor de performanță cuprinși în tabloul de bord.

#### Bibliografie

- Gosselin, M. (2006), *Le contrôle de gestion stratégique*, Alpha Tech.
- Innes, J. (2004), *Handbook of Management Accounting*, Elsevier, CIMA Publishing, Oxford.
- Jianu, I. (2004), *Performanța și mediul operațional al întreprinderii*, Contabilitate și informatică de gestiune, nr. 7.
- Marr, B. (2004), *Business Performance Management: Current State of the Art. Research Report*, Cranfield School of Management and Hyperion.
- Niculescu, M., Lavalette, G. (1999), *Strategii de creștere*, Editura Economică, București.