
Managementul performanței prin bugete. Întocmirea și lansarea bugetului de vânzări al întreprinderii

Adriana Mihaela IONESCU,
Universitatea Politehnică din București,
E-mail: amihaela.ionescu@gmail.com

Cristina Elena BÎGIOI,
Universitatea Politehnică din București,
E-mail: cristinaedumitru@gmail.com

Rezumat

În cadrul activităților economice desfășurate întreprinderile își stabilesc obiective care, dacă sunt atinse, să permită ameliorarea performanței. Pentru aceasta devine necesară elaborarea de previziuni înscrise în bugete, care sunt folosite de întreprindere drept instrumente de management al performanței. Crearea unui sistem bugetar eficient, în strânsă legătură cu planurile pe termen mediu și lung ale întreprinderii, reprezintă cheia unei activități economice profitabile, prin care se poate găsi drumul corect spre realizarea obiectivului propus și se pot depista la timp eventualele obstacole. Astfel, bugetul devine o strategie care vizează îmbunătățirea performanței prin atingerea unor productivități cât mai mari, utilizarea mai eficientă a banilor, motivarea angajaților pentru îndeplinirea prevederilor bugetare.

În procesul de întocmire a bugetelor punctul de plecare îl reprezintă bugetul vânzărilor, bazat pe programul de vânzări pe care întreprinderea îl are ca obiectiv. În cadrul acestuia sunt defalcate pe perioade diferite de timp: cantitatea, prețul de vânzare și cifra de afaceri previzionată. Întocmirea unui buget al cheltuielilor de comercializare se constituie ca urmare logică a activității comerciale definite în cadrul bugetului vânzărilor, permițând astfel stabilirea cheltuielilor ocazionale de vânzarea producției întreprinderii, precum și a marjei comerciale.

Cuvinte-cheie: *Previziune, performanță, bugetul vânzărilor, cifra de afaceri, cheltuieli.*

Clasificare JEL: *M11, M41*

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Ionescu, A.M. and Bîgioi, C.E. (2016), Performance management through budgets. Drafting and launching the company's sales budget, *Audit Financiar*, vol. XIV, no. 7(139)/2016, pp. 791-801, DOI: 10.20869/AUDITF/2016/139/791

Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2016/139/791>

Introducere

În contextul economic actual întreprinderile sunt preocupate de administrarea eficientă a resurselor și folosesc în acest scop bugetele, ca instrumente de management financiar, atât la nivelul principalelor activități desfășurate, cât și la nivelul întregii întreprinderi. Activitățile economice desfășurate de întreprinderi se înscriu permanent în cadrul relației de echilibru dintre venituri și cheltuieli, care necesită o analiză complexă, pentru că din interacțiunea lor capătă expresie performanța întreprinderii. Venkatraman și Ramanujam (1986) arată că performanța este o temă recurentă în toate domeniile managementului, inclusiv în contabilitatea managerială.

Obiectivele strategice ale întreprinderii sunt stabilite de manageri în funcție de: previziunile economice generale și de cele specifice domeniului de activitate în care întreprinderea activează, de prioritățile și resursele întreprinderii, de relațiile dintre conducere și angajați. Aceste planuri pe termen lung sunt delimitate la nivelul fiecărui exercițiu financiar în cadrul planurilor pe termen scurt denumite bugete. Performanța managerilor este considerată atinsă prin îndeplinirea obiectivelor bugetare (Anthony și Govindarajan, 2007).

Bugetele au pătruns în lumea teoriei și practicii manageriale ca instrumente de previzionare a veniturilor și de limitare a cheltuielilor. Ansamblul previziunilor privind performanța și poziția financiară a întreprinderii constituie bugetul consolidat, format prin modelarea bugetelor operaționale. Între bugetele elaborate de către o întreprindere există o strânsă legătură. Privite în ansamblul lor, bugetele trebuie să formeze o imagine coerentă. Prin urmare, bugetul de vânzări nu este doar un exercițiu destinat să estimeze cantitățile sau valorile vânzărilor viitoare, ci implică, totodată, o serie de măsuri adoptate de către întreprindere pentru a-și atinge obiectivele strategice.

1. Sinteza literaturii de specialitate

Tema abordată în cadrul studiului nostru a constituit obiectul a numeroase cercetări și dezbateri (Veran, 1990; Bouquin, 1992; Villeseque, 2003; Sullivan și Sheffrin, 2003; Sponem și Lambert, 2010).

Bugetul a reprezentat cel mai cunoscut instrument de gestiune în prima jumătate a secolului XX (Weber și Linder, 2005). Practica bugetării a apărut în anii 1920 aproape simultan în SUA, Franța și Germania, iar Conferința internațională de la Geneva din 1930 a

consacrat tehnica bugetară ca fiind primul instrument de monitorizare a performanței pentru întreprinderile industriale mari (Johnson și Kaplan, 1987). Ulterior, mai ales după cel de-al doilea război mondial, bugetul a devenit un instrument folosit de majoritatea întreprinderilor. Încă din anii '50, obiectivul principal al activității desfășurate de întreprinderi a fost maximizarea profitului, iar aceasta se putea realiza doar prin planificare și prin atingerea obiectivelor planificate. În plus, mediul economic caracterizat prin stabilitate și creștere economică a creat condițiile favorabile generalizării acestei practici a bugetării.

Evoluția procesului bugetar în timp este semnificativă și arată diversele roluri ale bugetului, ca instrument de gestiune. Anthony (1988, p. 17) îl definește ca fiind „un plan pentru anul următor, în general exprimat în termeni monetari”. În timp ce unii văd în buget un instrument pentru a îmbunătăți performanța organizației (abordarea clasică), alții îl consideră un instrument de legitimitate organizațională sau de disciplinare. Mui Yee, Wong Sek Khin și Ismail (2016) au studiat relația directă și indirectă dintre procesul decizional al organizației și performanțele operaționale. Organizațiile ar trebui să maximizeze eficiența și eficacitatea în cadrul procesului de control bugetar în vederea menținerii avantajelor competitive. Deținerea unui sistem adecvat de control bugetar permite companiilor să își îmbunătățească atitudinea managerială și performanța și oferă informații utile pentru rezolvarea provocărilor financiare.

Potrivit lui Anthony (1988), criteriile în funcție de care sunt apreciate acțiunile managerilor sunt eficacitatea și eficiența. Rolul bugetului în atingerea eficienței și eficacității este important, deoarece permite transformarea programelor pe termen lung în proiecte de acțiune pe termen scurt, asigură efectuarea controlului bugetar, coordonează procesul de luare a deciziilor și asigură convergența obiectivelor strategice ale întreprinderii.

2. Metodologia cercetării

În ansamblu, această lucrare vizează adâncirea cunoașterii în domeniul contabilității manageriale, contribuția așteptată situându-se atât la nivel teoretic, cât și aplicativ prin evidențierea detaliată a procesului de elaborare a bugetului de vânzări al unei întreprinderi.

Scopul cercetării îl constituie prezentarea bugetării ca sursă de creștere a performanței întreprinderii, prin studierea relației existente între bugetul vânzărilor și procesul de luare a deciziilor, arătând modul în care bugetul sprijină obținerea performanței organizaționale.

În acest context, primul obiectiv al cercetării constă în descrierea bugetului vânzărilor sub aspectul funcțiilor, metodologiei de elaborare și legăturii cu strategia întreprinderii. Pentru atingerea acestui obiectiv s-a recurs la metodologia de cercetare calitativă, fiind analizate mai multe lucrări științifice din literatura de specialitate.

Al doilea obiectiv al lucrării îl constituie extinderea cercetării printr-un demers de tip cantitativ care urmărește prezentarea metodologiei de elaborare a bugetului de vânzări în cazul unei întreprinderi ipotetice, cu aplicabilitate la nivelul sistemelor organizaționale reale. În acest sens, am realizat o cercetare cantitativă, utilizând ca instrument de cercetare studiul de caz. Prin acest model vizăm plasarea procesului bugetar și, implicit, a bugetului vânzărilor în sfera controlului de gestiune.

În ultima parte a lucrării am creat premisele unei viitoare cercetări privind metodologia de elaborare a bugetului de comercializare, prin prezentarea importanței prezivunii cheltuielilor de comercializare, în corelație cu bugetul vânzărilor.

Rezultatele cercetării pot fi incluse într-un model integrat de asistare a deciziilor manageriale. Totodată, se impune extinderea cercetării printr-un demers de tip cantitativ spre controlul bugetar al vânzărilor, care va pune în evidență abaterile dintre cifra de afaceri previzionată și cea reală, precum și măsurile de corecție necesare.

3. Metodologie privind întocmirea bugetului vânzărilor

În procesul de întocmire a bugetelor, punctul de plecare îl reprezintă *bugetul vânzărilor*, ca bază de care depinde întregul proces bugetar, deoarece toate activitățile unei companii depind de vânzările acesteia și de veniturile anticipate. Complementar bugetului de vânzări se întocmește bugetul cheltuielilor de comercializare, care prezintă detaliat cheltuielile legate de activitatea de promovare a produselor, cheltuielile de distribuție și cheltuielile legate de serviciile post-vânzare asigurate de întreprindere.

Dimensiunea generală a bugetului de vânzări al unei întreprinderi poate fi influențată de obiectivele comerciale ale firmei (cifra de afaceri, piața țintă și cota de piață), de politicile comerciale ale firmei (politicile de produse, clienți, prețuri și reduceri de preț) și de conjunctura generală a mediului de afaceri.

Un buget de vânzări este un plan financiar pentru vânzările de bunuri și servicii ale unei întreprinderi. El servește drept ghid pentru întreprindere în ceea ce privește obiectivele și

țintele de vânzări la nivel strategic (cifra de afaceri globală), operațional (pentru departamentul de vânzări) și individual (pentru fiecare agent de vânzări).

În elaborarea bugetului vânzărilor se disting două etape:

1. previziunea vânzărilor (cantitativ și valoric) și a cheltuielilor de comercializare;
2. defalcarea prevederilor bugetare anuale pe perioade mai scurte de timp (trimestre, luni), pe produse sau grupe de produse, pe zone geografice, pe responsabili comerciali etc., adică în diferite bugete care facilitează un control periodic al prezivunilor anuale.

Bugetul vânzărilor este corelat cu bugetul producției, determinând împreună parametrii tuturor celorlalte bugete. În momentul elaborării este important faptul că aceste bugete se condiționează reciproc: dacă capacitatea de producție este insuficientă pentru producerea tuturor bunurilor a căror vânzare este posibilă, trebuie diminuate cifrele inițiale ale prezivunii vânzării sau dezvoltat potențialul producției; dacă, dimpotrivă, posibilitățile de vânzare oferite de starea pieței sunt insuficiente pentru folosirea integrală a capacității de producție, trebuie prevăzute fie reducerea timpului de lucru, fie scoaterea din uz a unei părți din echipament.

3.1. Previziunea vânzărilor

Previziunea vânzărilor reprezintă cea mai importantă activitate, concretizată în studii și cercetări ce au ca obiect determinarea pieței potențiale de desfacere pe care întreprinderea poate avea acces, precum și a părții pe care aceasta intenționează să o cucerească.

Previziunea vânzărilor poate fi definită ca fiind stabilirea în avans a vânzărilor, cantitativ și valoric, ținând cont de limitele întreprinderii. Elaborate pe termen lung, aceste prezivuni permit realizarea unui program de investiții și a planului de finanțare. Pe termen scurt prezivunea vânzărilor ajută la elaborarea programului de producție (și, în consecință, a unui buget al stocurilor de produse finite sau în curs), la elaborarea programului aprovizionării, la întocmirea bugetelor de cheltuieli (desfacere, aprovizionări) și a bugetului de trezorerie. Atât în planul exploatarei, cât și al investițiilor, prezivunea vânzărilor este esențială și merită denumirea de „piatra unghiulară a construcției bugetare”.

Nivelul programat al vânzărilor unei întreprinderi este stabilit de managerii de la nivelele ierarhice superioare, pe baza datelor furnizate de sectoarele de marketing și producție.

Previziunea pe termen lung și mediu. Problema prezivunii trebuie studiată în funcție de limitele prezente în întreprindere.

În exteriorul întreprinderii limitele sunt cele impuse de piață în care este prezentă întreprinderea. Pentru reducerea incertitudinii pot fi utilizate anumite tehnici. În studiul tendinței pe termen lung se utilizează curbele de trend și corelațiile pe termen lung, care reprezintă procedeele bazate pe extrapolare sau, altfel spus, proiectarea trecutului în viitor. Studiul de piață pornește de la intențiile sau nevoile prezente ale consumatorilor și determină comportamentul acestora în anii viitori.

În interiorul întreprinderii limitele sunt determinate de constrângerile financiare (independența financiară), umane (probleme de personal sau de recrutare în general), geografice (probleme de spațiu, amenajarea teritoriului, ecologie etc.).

Reprezentând o problemă de politică generală, deciziile sunt luate de managerul general, împreună cu colaboratorii săi (directorul financiar, comercial, tehnic etc.). Ținând cont de limitele ce vor exista, se determină previziunea vânzărilor pe următorii ani. Principala limită pentru întreprindere o reprezintă piața, iar întreprinderea trebuie să se adapteze cât mai bine la evoluția acesteia.

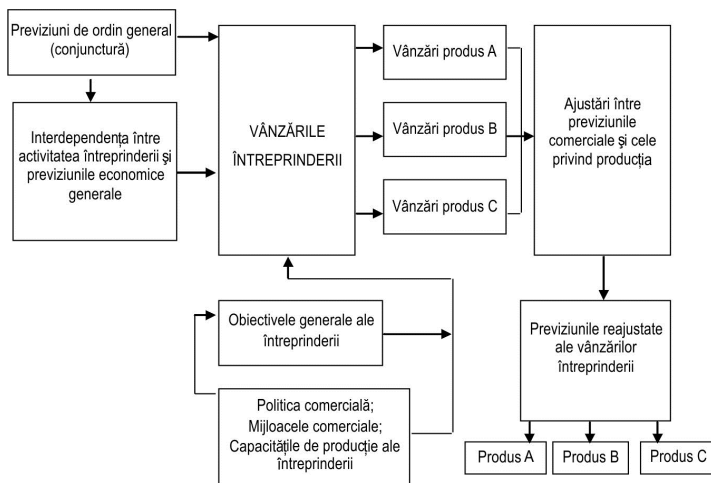
Previziunea pe termen scurt urmărește o perioadă de un an, corespunzătoare unui exercițiu bugetar și vizează în special produsele.

Întreprinderea poate dispune de o gamă de produse care se poate modifica de la un an la altul, în sensul renunțării la unele produse, din cauza impactului nefavorabil la public sau a marjei insuficiente, sau apariției de noi produse, ca rezultat al cercetării tehnice sau comerciale desfășurate de întreprindere.

Munca de previziune pe termen scurt este mult simplificată în cazul întreprinderilor producătoare de bunuri cu ciclul relativ lung de producție (zece - unsprezece luni, în medie), previziunea activității putând fi realizată direct pe baza comenzilor primite de la clienți.

Previziunea pe termen scurt la fel ca și cea pe termen lung, se realizează cu luarea în considerare a restricțiilor determinate de mediul extern (piața), pentru care se pot face analize economice (curbe de corelații, tendințe) sau comerciale (studii de piață, chestionare) și a limitelor existente în cadrul întreprinderii, care pot varia în funcție de mărimea și natura activității: mijloacele comerciale (rețele de vânzări, calitatea vânzătorilor, prețuri de vânzare etc.), capacitățile de producție (materiale, mașini și utilaje de lucru, muncitori), marjele pe produs (pericolul pe care îl poate reprezenta dezvoltarea unui produs cu o rentabilitate scăzută), luarea în considerare a lansării unor noi produse (reacția publicului, reacția concurenței etc.), posibilitățile de dezvoltare pe termen scurt.

Figura 1. Model privind situația de ansamblu a previziunilor pe termen scurt



Sursa: Adaptarea autorilor după Gervais, 1994

Metodele de previziune pot fi clasificate în: metode calitative (determinare de opinii); metode cauzale (relații cu o variabilă exterioară); metode cantitative (tratarea matematică a unei serii cronologice). Metodele calitative constau în interogarea personalului de conducere (*en. jury opinion*), a vânzătorilor (prin chestionare), a clienților (prin studii de piață), pentru identificarea opiniilor acestora în legătură cu vânzările viitoare.

3.2. Defalcarea prevederilor bugetare anuale

Odată elaborat bugetul de vânzări se poate diferenția în funcție de centrele de interes reținute de către întreprindere, ca de exemplu: buget al unei anumite perioade de timp, buget pe vânzatori sau pe regiune, buget pe produs sau pe categorii de produse, bugetul de ansamblu.

Bugetul unei perioade de timp. Această delimitare în timp a obiectivelor privind vânzările este condiționată de perioada adoptată și de modul în care se efectuează previziunea.

Alegerea perioadei este dictată de nevoile de control ale întreprinderii. Nicio întreprindere nu așteaptă, în mod normal, trecerea unui an pentru a putea verifica previziunile efectuate. Pe de altă parte, orice verificare costă, deci efectuarea unor verificări dese devine costisitoare. În practică se impune determinarea unui termen mediu, care este de obicei o lună. Atunci când programul de vânzări este susceptibil a fi modificat frecvent (datorită conjuncturii, concurenței etc.), este indicat ca previziunea aferentă primului trimestru să fie efectuată pentru fiecare lună în parte, iar pentru perioada următoare pe trimestre, pentru a reduce efortul de a efectua previziuni asupra cărora se va reveni.

Atunci când vânzările sunt afectate de caracterul sezonier al activităților, pentru stabilirea programului de vânzări întreprinderile se bazează pe experiența trecută, corectată cu obiectivele avute în vedere pentru perioada următoare. Analiza situațiilor trecute poate evidenția o structură sezonieră fixă, cazul cel mai favorabil și cel mai puțin frecvent, care permite prelungirea structurii anului precedent și în exercițiul avut în vedere, sub rezerva unor modificări previzibile. Aceeași analiză poate arăta și o structură sezonieră variabilă, situație cel mai des întâlnită. În acest caz, evoluția din anii precedenți poate fi

folosită ca bază de pornire pentru deciziile aferente anului de previziune.

Bugetul pe vânzatori sau pe regiune. Urmărind compararea situațiilor din fiecare regiune și, în cadrul acestora, efortul fiecărui vânzător, întreprinderea poate elabora un buget pe diferite regiuni geografice, pornind de la experiența trecută și arătând ceea ce se dorește a se obține în perioada următoare.

Bugetul pe produse permite întreprinderii să urmărească și să analizeze evoluția vânzărilor pentru diverse articole dintr-o gamă de produs.

Bugetul de ansamblu. Pentru a da o vedere sintetică programului, ansamblul previziunilor (pe perioade, regiuni, produse) trebuie regrupat. Această muncă întâmpină câteva dificultăți, ca de exemplu modificările volum-preț de vânzare sau modificările de structură. Dacă variația de preț este uniformă pentru toate articolele, coeficientul corector este ușor de aplicat. Dacă variația de preț este diferențiată, trebuie calculat un coeficient corector ponderat. În cadrul bugetului de ansamblu se confruntă diferite structuri (perioadă, regiune, produs) rezultând diferențe pe parcursul anului la nivelul perioadei, regiunii sau produsului.

4. Studiu de caz – elaborarea bugetului vânzărilor

Pornind de la delimitările teoretice prezentate mai sus, în cele ce urmează este prezentat un model practic de întocmire a bugetului de vânzări. În acest sens, este folosit exemplul societății Mobilrom S.A., specializată în realizarea de mobilier. Aceasta dispune de trei secții principale de producție: Secția I - Debitare PAL, Secția II - Prelucrare și Secția III - Asamblare. Fiecare secție este compusă din mai multe ateliere în care se execută operații tehnologice succesive. Vom lua în considerare, spre exemplificare, un produs de mobilier pentru hol, denumit *Garderoba Andorra*.

4.1. Previziunea vânzărilor

Previziunea vânzărilor se bazează pe *metode statistice* care presupun extrapolarea datelor trecute pentru un viitor apropiat. Cele mai întâlnite metode sunt metoda corelației liniare și metoda ajustării liniare.

a. Metoda corelației liniare se bazează pe relația definită de funcția de gradul întâi de tipul $y = a \cdot x + b$,

care fundamentează calculele efectuate în cadrul metodei celor mai mici pătrate. Conform acestei metode, se poate determina o relație de dependență între volumul vânzărilor y (variabila determinat), pe care dorim să-l previzionăm și variabila x (variabila determinant); a - gradul de variabilitate, iar b - elementul fix.

În exemplul dat, utilizarea metodei celor mai mici pătrate permite stabilirea gradului în care evoluția variabilei determinant x (rangul lunii) influențează evoluția variabilei determinat y (vânzările lunii), prin calcularea unui coeficient de corelație r .

Pentru stabilirea coeficientului de corelație r , potrivit exemplului ales, se vor folosi datele din Tabelul 1:

x_i	y_i	$(x_i - \bar{x})$	$(y_i - \bar{y})$	$(x_i - \bar{x}) (y_i - \bar{y})$	$(x_i - \bar{x})^2$	$(y_i - \bar{y})^2$
1	270	-2,5	-40	100	6,25	1.600
2	290	-1,5	-20	30	2,25	400
3	300	-0,5	-10	5	0,25	100
4	310	0,5	0	0	0,25	0
5	340	1,5	30	45	2,25	900
6	350	2,5	40	100	6,25	1.600
$\bar{x} = 3,5$	$\bar{y} = 310$	-	-	$\Sigma = 280$	$\Sigma = 17,5$	$\Sigma = 4.600$

Sursa: prelucrările autorilor

Calculat după relația:

$$r = \frac{\sum x_i * y_i}{\sqrt{\sum x_i^2 * \sum y_i^2}} = \frac{\sum (x_i - \bar{x}) * (y_i - \bar{y})}{\sqrt{(x_i - \bar{x})^2 * (y_i - \bar{y})^2}} \quad (1)$$

rezultă:

$$r = \frac{280}{\sqrt{17,5 * 4600}} \cong 0,99$$

Teoretic, coeficientul de corelație liniară r trebuie să se apropie de 1 sau -1. Bazându-ne pe această valoare apropiată de 1 ($r \cong 0,99$), se apreciază că evoluția variabilei y este influențată de evoluția variabilei x , și, în consecință, metoda celor mai mici pătrate poate fi adoptată pentru previzionarea evoluției variabilei y (volumul vânzărilor).

Valoarea lui a se va calcula după relația:

$$a = \frac{\sum x_i * y_i}{\sum x_i^2} = \frac{\sum (x_i - \bar{x}) * (y_i - \bar{y})}{\sum (x_i - \bar{x})^2} \quad (2)$$

$$a = 280/17,5 = 16$$

Valoarea lui b se va calcula potrivit ecuației:

$$\bar{y} = a * \bar{x} + b * b = \bar{y} - a * \bar{x} = 310 - 16 * 3,5 = 254$$

Previzionarea vânzărilor semestrului I al anului N se realizează utilizând funcția:

$$y = a * x + b * y_i = 16 * x_i + 254$$

Astfel, se obțin următoarele valori, conform Tabelului 2:

Tabelul 2. Program de vânzări previzionate

X_i (luna)	Y_i (Cantitate-buc.)
1	366
2	382
3	398
4	414
5	430
6	446

Sursa: prelucrările autorilor

b. Metoda ajustării liniare. Una dintre variantele acestei metode o constituie previziunea vânzărilor pe baza coeficienților de sezonaliitate.

b.1. În forma cea mai simplă, coeficienții de sezonality corespunzătorii fiecărei luni se determină raportând media vânzărilor lunare la media vânzărilor anuale

(Tabelul 3), folosind datele privind cantitățile vândute din cel puțin doi ani consecutivi.

Tabelul 3. Determinarea coeficienților de sezonality

Luna	Cantitate vândută (buc.)			Media lunară a vânzărilor	Coeficient de sezonality
	An N-2	An N-1	An N		
Ianuarie	286	312	350	316	7,02%
Februarie	262	370	385	339	7,54%
Martie	274	375	404	351	7,80%
Aprilie	280	385	424	363	8,06%
Mai	293	402	487	394	8,76%
Iunie	305	410	488	401	8,92%
Total semestrul I	1.700	2.254	2.538		
Total an	3.800	4.200	4.500		

Sursa: prelucrările autorilor

Previzionarea programului de vânzări lunare pentru anul următor N+1, așa cum apare în Tabelul 4, se realizează ponderând cantitatea totală previzionată pentru anul

următor (5.000 buc.) cu coeficienții de sezonality stabiliți:

Tabelul 4. Program de vânzări previzionate

Luna/ An N+1	Coeficient de sezonality	Cantitate previzionată - an N+1 (buc.)
Ianuarie	7,02%	5.000 x 7,02% = 351
Februarie	7,54%	377
Martie	7,80%	390
Total trim I		1.118
Aprilie	8,06%	403
Mai	8,76%	438
Iunie	8,92%	446
Total trimestrul II		1.287
Total semestrul I		2.405
Total an N+1		5.000

Sursa: prelucrările autorilor

b.2. Într-o formă mai complexă, coeficienții de sezonality reprezintă ajustări ale valorilor teoretice obținute prin intermediul unei funcții de tipul $y = a \cdot x + b$, datorate unor cauze cu caracter periodic și care afectează cele două variabile în

mod diferit, pentru perioade diferite. Astfel, coeficienții de sezonality pot fi calculați fie ca raport între cantitățile realizate și previzionate ale aceleiași perioade a anului N, fie invers, conform Tabelului 5:

x_i	y_i realizat N (buc.)	y_i previzionat N (buc.)	Coeficient de sezonality
1	2	3	4 = 2/3
1	270	270	1,00
2	290	286	1,01
3	300	302	0,99
4	310	318	0,97
5	340	334	1,01
6	350	350	1,00

Sursa: prelucrările autorilor

Pentru determinarea **cantităților de vândut previzionate pentru anul N+1** se parcurg mai multe etape, ale căror rezultate sunt prezentate în Tabelul 6.

Etape:

- Funcția $y = ax + b = 16x + 254$ este cea după care se determină *volumul vânzărilor previzionat teoretic aferent anului N+1 (coloana 2)*.
- Înmulțind acest rezultat cu coeficienții de sezonality se obține *volumul vânzărilor previzionat sezonizat (coloana 4)*.

- În coloana 5 sunt înscrise datele privind *creșterea volumului vânzărilor până la o cotă maximă acceptată de piață de 30%*, determinate prin înmulțirea volumului realizat corespunzător fiecărei luni a anului N cu 1,3.
- Volumul vânzărilor previzionat (coloana 6), corespunzător fiecărei luni și care va figura în bugetul vânzărilor reprezintă valoarea minimă dintre *volumul vânzărilor previzionat sezonizat (coloana 4) și creșterea maximă a volumului vânzărilor admisă de piață (coloana 5)*.

x	y previzionat teoretic N+1 (buc.)	Coeficient de sezonality	y previzionat sezonizat (buc.)	Creștere maximă admisă de piață (buc.)	Cantitate vândută previzionată finală (buc.)
1	2	3	4 = 2*3	5 ($y_{\text{previzionat}N+1,3}$)	6
1	366	1,00	366	351	351
2	382	1,01	387	377	377
3	398	0,99	395	390	390
4	414	0,97	404	403	403
5	430	1,01	438	442	438
6	446	1,00	446	455	446
Total semestrul I					2405
Total an N+1					5000

Sursa: prelucrările autorilor

4.2. Elaborarea bugetului vânzărilor pe produse

Bugetul vânzărilor are ca obiectiv previzionarea cifrei de afaceri, ținând cont de programul de vânzări (cantități previzionate utilizând metodele statistice prezentate mai sus) și de previziunea prețurilor de vânzare. Deciziile finale au determinat stabilirea programului de vânzări (de exemplu, a cantităților care vor fi vândute într-o anumită perioadă) și a bugetului de vânzări (cantități * prețul de vânzare, valori care reprezintă informații utile pentru personalul tehnic și, în mod special, pentru cel din domeniul financiar).

Volumul fizic al vânzărilor (Q_v), reflectat în programul de vânzări, se determină în funcție de volumul producției ce urmează a se fabrica (Q_f), cu luarea în considerare a stocului inițial (S_i) și a celui final (S_f), conform relației:

$$Q_v = S_i + Q_f - S_f \quad (3)$$

Volumul producției ce urmează a fi fabricată este preluat în bugetul producției, iar nivelul stocului final depinde de politica întreprinderii privind stocurile (bugetul aprovizionărilor) și de capacitatea întreprinderii de a produce și de a vinde.

Valoarea vânzărilor sau *Cifra de afaceri* (CA) reflectată în bugetul vânzărilor exprimă relația dintre volumul fizic al producției de vândut (Q_v) și prețul ei de vânzare (p_v), potrivit relației:

$$CA = Q_v * p_v \quad (4)$$

Previziunea privind vânzările anului N (cu defalcare pentru semestrul I), înscrisă în bugetul de vânzări, este prezentată în Tabelul 7.

Luna/ An N	Cantitate previzionată (buc.)	Preț de vânzare previzionat (lei/buc.)	Cifra de afaceri previzionată (lei)
Ianuarie	351	800	280.000
Februarie	377	800	301.600
Martie	390	800	312.000
Aprilie	403	800	322.400
Mai	438	800	350.400
Iunie	446	800	356.800
SEMESTRUL I	2.405		1.924.000
TOTAL AN	5.000		4.000.000

Sursa: prelucrările autorilor

5. Bugetul cheltuielilor de comercializare

Previziunea vânzărilor se realizează în corelație cu *previziunea cheltuielilor de comercializare*, întrucât acestea sunt interdependente: cheltuielile de comercializare reprezintă o consecință a vânzărilor, iar vânzările pot fi influențate de cheltuielile de publicitate și/sau de perfecționare a rețelei de desfacere.

Întocmirea unui buget al cheltuielilor de comercializare se constituie ca urmare logică a activității comerciale definite în cadrul bugetului vânzărilor, permițând astfel stabilirea cheltuielilor ocazionale de desfacere la intern și la export a producției întreprinderii.

Elaborarea bugetului cheltuielilor de comercializare este abordată diferit de fiecare întreprindere, în funcție de caracteristicile activității desfășurate și de dimensiunea sa. Înainte de previziunea propriu-zisă, principala problemă o reprezintă identificarea cheltuielilor

care se raportează la activitatea de vânzare, din gama largă a cheltuielilor evidențiate după natura lor.

Astfel, are loc *transpunerea cheltuielilor de comercializare* clasificate după natură și evidențiate în contabilitatea generală prin conturile din clasa 6 *Conturi de cheltuieli*, în cheltuieli de comercializare pe funcțiuni, clasificare specifică contabilității manageriale. În general, în cadrul bugetului se urmărește estimarea cheltuielilor legate de principalele funcțiuni pe care le presupune comercializarea produselor:

- administrarea vânzărilor - corespunde direcției comerciale;
- marketing - gestiunea publicității și promovării, lansarea de noi produse;
- vânzarea propriu-zisă - contractarea clienților, cunoașterea nevoilor acestora;
- ambalare - expediție - livrare;
- servicii post-vânzare.

Ulterior, se va realiza *previziunea cheltuielilor de comercializare*, ca parte a antecalculației costurilor pentru determinarea costului complet.

Cheltuielile de comercializare variază în funcție de nivelul de activitate, distingându-se astfel trei tipuri de cheltuieli:

- *cheltuieli variabile*, care depind direct proporțional de volumul vânzărilor (de exemplu: comisioanele agenților de vânzare, materiale de ambalaj, salariile distribuitorilor, comisioanele privind transportul etc.). Previziunea acestor cheltuieli se va face după ecuația: $y = a \cdot x$, unde y = cheltuielile variabile, x = vânzările și a = coeficientul de proporționalitate al cheltuielilor în raport cu vânzările.
- *cheltuieli semi-variabile*, care sunt în parte proporționale cu nivelul activității de comercializare și în parte au caracter fix (de exemplu: telefonul pentru a vinde și pentru a rezolva diferite probleme administrative aferente vânzărilor, salariile

funcționarilor din serviciul comercial etc.).

Ecuația reprezentativă este de tipul:

$$y = a \cdot x + b,$$

unde b = constantă de proporționalitate, care corectează nivelul vânzărilor;

- *cheltuieli fixe*, independente pe termen scurt de nivelul activității de comercializare (de exemplu: publicitate, salariile personalului de supraveghere, energia electrică, cheltuielile cu deplasările, amortizare, taxe de pregătire profesională etc.). Ecuația prin care se stabilește nivelul acestor cheltuieli este de tipul: $y = b$.

Coefficienții de proporționalitate (a) și constantele (b) se stabilesc pe baza datelor înregistrate în anii anteriori privind cheltuielile variabile și fixe și vânzările.

Pentru a previziona cât mai realist posibil cheltuielile de comercializare, se are în vedere legătura cauzală dintre activitatea de desfășurare și cheltuielile necesare acestei activități:

$$\text{Cheltuieli de comercializare} = F(\text{Activitatea de comercializare})$$

Previziunea cheltuielilor de marketing

(publicitate, promovare, studii comerciale, lansare a noilor produse etc.) se poate realiza potrivit mai multor *metode*, care țin cont de: cheltuielile maxime pe care întreprinderea le poate susține, obiectivele comerciale stabilite pentru anul viitor, un procent din vânzări sau cheltuielile efectuate de întreprinderile concurente.

Pentru determinarea nivelului cheltuielilor de marketing înscrise în buget se vor avea în vedere mai mulți *factori*: situarea produsului în ciclul de viață (publicitate intensă pentru produse noi), cota de piață, rata de creștere a clienților, calitatea și unicitatea produsului.

Stabilirea unui nivel optim al cheltuielilor de marketing este o sarcină dificilă, deoarece relația de intercondiționare între nivelul cheltuielilor de marketing și cel al vânzărilor nu are, de regulă, efecte imediate.

Previziunea celorlalte cheltuieli de comercializare se bazează pe datele din anii

anteriori, care sunt extrapolate asupra anului pentru care se elaborează bugetul. Dar, cum această proiecție a trecutului asupra viitorului nu elimină aspectele negative din trecut, se impune efectuarea unei analize de tipul costuri/avantaje, pentru a îndepărta costurile ineficiente din ansamblul cheltuielilor de comercializare. Totodată, extrapolările vor fi actualizate în funcție de modificările obiectivelor și politicilor comerciale specifice întreprinderii.

Previțiunea vânzărilor și a cheltuielilor de comercializare trebuie efectuată în același timp, pentru că ele se interconstrâng reciproc. Se poate opta pentru redactarea bugetului cheltuielilor de comercializare distinct față de bugetul vânzărilor sau pentru înscrierea previziunilor cheltuielilor de comercializare ca secțiune separată în continuarea bugetului de vânzări, permițând astfel determinarea *marjei comerciale*, ca diferență între cifra de afaceri și cheltuielile de comercializare.

Concluzii

Datorită importanței vânzărilor în cadrul unei întreprinderi bugetul vânzărilor influențează toate aspectele unei afaceri. Bugetul vânzărilor poate fi considerat principalul buget anual al întreprinderii, deoarece determină parametrii tuturor celorlalte bugete anuale:

capacitatea de producție, aprovizionarea cu materii prime și materiale, volumul și structura personalului, deciziile privind investițiile strategice etc. Întocmirea bugetului de vânzări poate susține o întreprindere în realizarea obiectivelor de vânzări, constituind totodată o bază în stabilirea și evaluarea obiectivelor și a reușitelor individuale și de echipă.

Întocmirea bugetului vânzărilor este totuși un proces însoțit de anumite limitări și poate fi un mare consumator de timp pentru management și, deseori, până la adoptarea variantei finale a bugetului, poate genera conflicte între anumite departamente din întreprindere. Este important ca în procesul elaborării bugetului să se stabilească obiective realiste, cu indicatori realizabili. Acest fapt se poate constata în cadrul rapoartelor de performanță, prin compararea datelor efective cu cele prevăzute în buget.

Fiind convingși că bugetele prezintă orientări importante pentru acțiunile întreprinse de manageri, propunem ca direcție pentru cercetările viitoare analiza teoretică și prin intermediul studiilor de caz a celorlalte bugete din cadrul rețelei de bugete a întreprinderii: bugetul investițiilor, bugetul producției, bugetul aprovizionărilor, bugetul trezoreriei, bugetul resurselor umane sau bugetul cheltuielilor administrative.

BIBLIOGRAFIE

1. Anthony, R.N. (1988), *The Management Control Function*, Boston: Harvard Business School Press.
2. Anthony, R.N. și Govindarajan, V. (2007), *Management Control System*, International Edition, 12th Edition, Boston: McGraw-Hill Irwin.
3. Bouquin, H. (1992), *La maîtrise des budgets dans l'entreprise*, Vanves: Edicef. Gervais, M. (1994), *Contrôle de gestion par le système budgétaire*, Paris: Vuibert.
4. Johnson, H.T. și Kaplan, R.S. (1987), *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Boston: Harvard Business School Press.
5. Mui Yee, C., Wong Sek Khin, E. și Ismail, K. (2016), An analysis of budgetary goals impacting organizational performance, *Audit Financiar*, vol. XIV, nr. 5(137)/2016, pp. 551-463, DOI: 10.20869/AUDITF/2016/137/551.
6. Sponem, S. și Lambert, C. (2010), „Pratiques budgétaires, rôles et critiques du budget. Perception des DAF et des contrôleurs de gestion”, [pdf] Disponibil la: <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00525987/document>, [Accesat pe 12 iunie 2016].

7. Sullivan, A. și Sheffrin, S. (2003), *Economics: Principles in action*. Upper Saddle River, New Jersey: Pearson Prentice Hall.
 8. Veran, L. (1990), *Produire et vendre. Agir dans l'entreprise*, Paris: Edition Economica.
 9. Villeseque, F. (2003), „Le processus budgétaire comme jeu d'interactions organisationnelles”, [pdf]
- Disponibil la: <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00582821/document>, [Accesat pe 12 iunie 2016].
10. Linder, S. și Weber, J. (2005), Budgeting, better budgeting or beyond budgeting, *Journal of Cost Management*, vol. 19, nr. 2, pp. 20-28.