

Tabloul de bord și îmbunătățirea performanțelor întreprinderilor cu ajutorul indicatorilor de pilotaj

■

Sorinel Căpușneanu

Lector universitar doctorand
Universitatea ARTIFEX București

***Abstract.** Can we analyze the enterprise performances upon the pilot indicators? The answer is completed by analyzing and interpreting the suggested indicators. Finally, these indicators will form the enterprise dashboard, which the management will take the right decisions. The dashboard represents the selection and presentation way of pilot indicators which permit tendencies visualization leaving from enterprise's followed objectives. Through analyses and interpretation of pilot indicators, it is generating actions which contribute to enterprise's improvement performances.*

Key words: pilot indicators; performance; activity-based costing; dashboard; performance.

■

Analiza performanțelor pe baza indicatorilor de pilotaj

Indicatorul de pilotaj reprezintă un element sau un ansamblu de elemente de informare, reprezentativ în raport cu un anume obiectiv ce rezultă din măsurarea tangibilă sau observarea unei stări, a unui fenomen sau a unei realizări. Indicatorii sunt acele rapoarte ce permit compararea realizărilor cu obiectivele sau cu alte referințe. Care este scopul acestor indicatori?

Indicatorii sunt identificați în scopul măsurării realizării obiectivelor și furnizării de informații ce permit luarea de decizii eficiente. Finalitatea este evidentă și constă în faptul că permite întreprinderii să-și îmbunătățească performanțele prin competitivitate. Ce reprezintă pilotarea? Pilotarea reprezintă acea tehnică de desfășurare a strategiei în acțiuni, formulată de conducerea întreprinderii, ce urmează a fi dusă la îndeplinire. Chiar și acțiunile personalului pot intra în serviciul strategiei. Ce probleme se întâlnesc în practică în raport cu acest principiu al managementului?

1. Strategia nu este înțeleasă de către departamentele sau serviciile funcționale din cadrul întreprinderii. Care sunt prioritățile întreprinderii în acest caz? Ce răspuns poate

furniza personalul la aceste întrebări? Iată câteva din întrebările ce necesită un răspuns din partea tuturor celor implicați în obținerea performanțelor: conducerea și salariații.

2. Acțiunile care decurg din orientările strategice nu sunt prea bine identificate. Trebuie să efectuăm acțiuni prioritare care permit atingerea obiectivelor strategice? În cea mai mare parte, acțiunile realizate în cadrul departamentelor sau serviciilor funcționale sunt utile, dar pot de asemenea să conducă la obiective opuse sau nedorite.

Performanțele fiecărei activități sunt evaluate prin indicatori ai căror niveluri și evoluții vor fi comparate cu obiectivele, cu normele sau cu rezultatele anterioare. La fiecare dintre aceste niveluri, activitatea poate fi reținută ca fiind reprezentativă. Adesea este util să regrupăm activitățile în procese. Se face atunci asocierea fiecăruia dintre cele două niveluri de indicatori specifici. Ținând cont de nivelul la care se situează, metoda ABC deosebește două mari categorii de indicatori: *indicatori ai proceselor* și *indicatori ai activităților*.

Indicatorul activității urmărește performanțele unei activități, iar indicatorul de procese măsoară performanțele unui ansamblu de activități legate între ele printr-un rezultat identificabil. Modul de prezentare a datelor trebuie să fie cât mai relevant. De aceea trebuie făcută o distincție foarte clară între noțiunile de *informație* și *indicator*.

Informația este o măsură a unui fenomen din teren, în timp ce indicatorul este rezultatul unui calcul matematic. Informațiile se pot măsura și se referă la datele care se găsesc răspândite în cadrul întreprinderii, și anume: cantitate produsă, costuri, număr de rebuturi etc. Mijloacele de măsură sunt diverse și variate, putând fi: automate (registre de intrări-ieșiri, contoare, sisteme de gestiune a producției, a calității, mentenanței etc.), semiautomate (tastatură-ecran, validare informatică sub forma codului de bare, cititor de etichete, pupitre de control etc.) și manuale (caiete de urmărire, liste, bonuri, fișe descriptive etc.). Valoarea măsurătorilor efectuate nu sunt atât de importante pentru întreprindere, ci doar analogia acestora cu obiectivele, la un moment dat. Pentru calcularea indicatorilor se efectuează măsurători în vederea identificării evoluției în timp a tendințelor acestora, reprezentate din punct de vedere grafic sub forma curbelor, tabelelor, graficelor etc. În acest sens, metoda ABC creează tablourile de bord care pot fi exploatate cu ușurință. Obiectivele de îmbunătățire a performanțelor pot fi de diferite tipuri, după cum s-a precizat anterior. Astfel putem distinge următoarea tipologie: obiective legate de volum sau de nivelul activității, obiective de eficacitate și eficiență; obiective de calitate (sau noncalitate), obiective legate de costuri, obiective legate de termenele de livrare.

În scopul efectuării unui raport corect sau a unei măsurări, este indispensabilă explicarea clară a valorilor măsurate. În acest scop trebuie utilizată o procedură care trebuie să descrie următoarele: condițiile de respectat înainte de a măsura; instrumentele, aparatele sau alte mijloace de efectuare a acestei măsurători; instrucțiunile de urmat pentru a efectua un raport corect (documente, fișe descriptive etc.) utilizate pentru întocmirea măsurătorii; persoanele abilitate de a efectua măsurători; urmărirea înregistrărilor (catalogul activităților, transmiterea informației etc.). Procedura de măsurare trebuie să fie scrisă prin participarea persoanelor care lucrează în serviciul sau secția respectivă. Trebuie să respecte sistemul de gestiune documentară implementat în sistemul de management al calității în întreprindere. Nu trebuie scrisă o procedură care nu se va respecta. Odată ce rapoartele de date au fost întocmite, acestea trebuie exploatate de persoanele cărora li se adresează.

Indicatori legați de volum sau de nivelul activității

Acești indicatori exprimă un volum de activitate obținut pe parcursul unei perioade definite sau al unui obiectiv previzional de același fel. Ei măsoară, în cadrul unei optici de îmbunătățire, nivelul unei activități (în general numărul

de „*output-uri*” furnizate). Se pot lua în considerare numărul de contacte cu clienții, furnizorii, colaborările interne sau externe, livrările (lunare sau trimestriale) etc. efectuate de o întreprindere. Scopul acestor indicatori îl constituie evidențierea volumului atras în urma contactelor avute cu partenerii într-un interval definit de timp (lunar sau trimestrial). De asemenea, se pot lua în considerare și perioade mai mari de timp (exemplu un an), însă rezultatele obținute se doresc a fi pe termen scurt pentru a lua decizii cât mai rapide și mai eficiente. Forma generală pe care o pot îmbrăca acești indicatori este următoarea:

$$\frac{\text{Inductor de cost}}{N}$$
 unde: N = numărul perioadelor de gestiune.

Indicatori legați de obiective de eficacitate și eficiență

Esența definirii celor două noțiuni are la bază diferența dintre ele. Eficacitatea reprezintă capacitatea de obținere a obiectivelor dorite, în timp ce eficiența reprezintă capacitatea de minimizare a mediilor angajaților pentru un rezultat dat. Cu alte cuvinte, eficacitatea ne ajută să cunoaștem rezultatele obiectivelor, în timp ce eficiența ne ajută să cunoaștem dacă obiectivele sunt îndeplinite în raport cu bugetul inițial prevăzut.

Conform metodei ABC, cele două tipuri de indicatori furnizează viziuni diferite și complementare performanțelor unei activități.

Indicatori legați de obiective de eficacitate

Indicatorii legați de obiective de eficacitate reflectă variațiile cifrei de afaceri la modificările inductorilor de costuri utilizați de către o întreprindere. Forma generală pe care o pot lua acești indicatori este următoarea:

$$I_{\text{EFICACITATE}} = \frac{\overline{CA_{N+1}} - \overline{CA_N}}{\overline{CA_N}} \times 100$$

unde:

$$\overline{CA_N} = \frac{CA_N}{\text{Inductor de cost}}$$

\overline{CA} = Cifra de afaceri medie pe comandă;

N = perioada de gestiune.

În funcție de modul de situare în cadrul întreprinderii, indicatorii pot fi calculați atât la nivel de activitate, prin raportarea costului total aferent activității în cauză la numărul inductorilor de cost determinați, cât și la nivel de produs, prin raportarea costului total al activității respective la numărul de produse, utilizând inductorii de cost aferenți fiecărui tip de produs în parte. Se poate vorbi astfel de indicatori de eficacitate la nivel de activitate, dar și de indicatori de eficacitate la nivel de produs. Potrivit metodei ABC, forma generală pe care o îmbracă indicatorii de eficacitate la nivel de activitate poate fi redată astfel:

$$I_{E(\text{activitate})} = \frac{\overline{CA_{N+1}} - \overline{CA_N}}{\overline{CA_N}} \times 100$$

unde:

$$\overline{CA}_N = \frac{CA_N}{\text{Inductor de cost(activitate)}}$$

\overline{CA} = Cifra de afaceri medie pe activitate;

N = perioada de gestiune.

La nivel de produs, indicatorii de eficacitate se prezintă astfel:

$$I_{E(\text{produs})} = \frac{\overline{CA}_{N+1} - \overline{CA}_N}{\overline{CA}_N} \times 100$$

unde:

$$\overline{CA}_N = \frac{CA_N}{\text{Număr de comenzi}}$$

\overline{CA} = Cifra de afaceri medie pe comandă;

N = perioada de gestiune.

Indicatorii de eficacitate subunitari arată capacitatea întreprinderii de a-și îndeplini cu succes obiectivele (abateri favorabile), în timp ce indicatorii de eficacitate supraunitari indică incapacitatea întreprinderii de atingere a obiectivelor propuse (abateri nefavorabile, în caz de eșec al obiectivelor).

Indicatorii legați de obiective de eficiență

Indicatorii legați de obiective de eficiență reflectă variațiile orare la modificările inductorilor de costuri utilizați de către o întreprindere. Conform metodei ABC, forma generală pe care o pot lua acești indicatori este următoarea:

$$I_{\text{EFICIENTA}} = \frac{\overline{V}_{h_{N+1}} - \overline{V}_{h_N}}{\overline{V}_{h_N}} \times 100$$

unde:

$$\overline{V}_h = \frac{V_{h_N}}{\text{Nr de comenzi}}$$

\overline{V}_h = volum de ore mediu pe comandă;

N = perioada de gestiune.

Indicatorii de eficiență subunitari exprimă incapacitatea întreprinderii de atingere a obiectivelor stabilite din punct de vedere cantitativ (abateri nefavorabile), în timp ce indicatorii de eficiență supraunitari dovedesc capacitatea întreprinderii de atingere a obiectivelor propuse (abateri favorabile).

Indicatorii legați de obiective de calitate (sau noncalitate)

Acești indicatori măsoară nivelul de fiabilitate (sau nonfiabilitate) al unei activități în raport cu obiectivul calității totale. Acesta servește pentru calcularea costurilor de noncalitate. Forma pe care o pot lua acești indicatori se

prezintă astfel:

$$\frac{\text{Inductor de cost (activitate 1...n)}}{\text{Inductor de cost (obiectiv)}}$$

unde:

1...n = numărul de activitate din cadrul listei (catalogului activităților); obiectiv = calitate totală (100%).

Un exemplu elocvent este următorul:

Rata de returnare pentru transporturi avariate =

Nr. de returnări constatate

Nr. de expedieri

Cu cât această rată se apropie mai mult de zero cu atât calitatea produselor livrate se apropie de 100%.

Indicatorii legați de obiective de costuri

Acești indicatori vor măsura costul și evoluția resurselor consumate de o activitate. Aceștia permit studierea unei eventuale externalizări a subactivității. Forma generală pe care o pot lua acești indicatori se prezintă astfel:

$$\frac{\text{Cost}}{\text{Inductor de cost}}$$

unde:

cost = costul unei activități; inductor de cost specific activității (produsului).

Metoda ABC propune calcularea indicatorilor pe două niveluri: activitate și produs. Relațiile de calcul îmbracă următoarele forme:

$$\frac{\text{Cost activitate}}{\text{Inductor de cost activitate}}$$

și

$$\frac{\text{Cost activitate}}{\text{Inductor de cost specific produs}}$$

Indicatorii legați de obiective de termene de livrare

Acești indicatori măsoară întârzierile de realizare a unei prestații și cu acest titlu participă la măsurarea valorii normale pe clienți. Forma generală pe care o pot lua acești indicatori poate fi exprimată astfel:

$$360 - \left(\frac{\text{Valoare factura client}}{\text{Cifra de afaceri client}} \times 360 \right)$$

De exemplu, întârzierile de livrare constituie elemente de diferențiere asupra clienților. La un preț egal între doi prestatori, un client va alege întreprinderea care livrează cât mai repede posibil. Acestea ne ajută fără îndoială la:

1. distingerea acelor întârzieri în factorii cheie de succes ai pieței respective;
2. identificarea punctelor forte și slabe în raport cu concurenții;
3. ameliorarea întârzierilor activităților concurente la rapiditatea livrării într-o logică a proceselor;
4. măsurarea progreselor cu ajutorul indicatorilor legați de termenele de livrare;
5. punerea în evidență a acestui element de diferențiere asupra clienților (calitatea normală).

Indicatori ai activităților

Anterior au fost prezentați cinci mari categorii de indicatori utilizați de către metoda ABC. Acest lucru nu înseamnă că pentru fiecare activitate va trebui să se determine și interpreteze toți indicatorii cu ajutorul celor cinci categorii. Dar interesul acestei multitudini constă în furnizarea unui demers care să asigure examinarea activităților din toate unghiurile de vedere posibile, plecând astfel de la o alegere corectă a indicatorilor. Cel mai răspândit model de consultare al operațiilor, inductorilor de activitate, al centrelor de activitate cu direcțiile de transmitere a informațiilor în cadrul metodei ABC este cel al *fișei de identificare a activităților*. Un exemplu al acestei fișe poate lua forma de mai jos:

Fișa de identificare a activității „tratarea aprovizionărilor”

Operații incluse în cadrul activității:

1. urmărirea evoluției stocurilor de materii prime și materiale consumabile;
2. urmărirea schimburilor de referință ale produselor finite;
3. urmărirea schimbărilor de referință ale achizițiilor;
4. urmărirea planului de producție;
5. validarea cererilor de reaprovizionare;
6. emiterea cererilor de aprovizionare în afara procedurilor normale;
7. validarea bonurilor de comandă furnizorilor.

Inductori de activitate (facturi consumate pe activitate):

1. Bonuri de comandă emise pentru furnizori;
2. Bonuri de comandă reemise sau anulate pentru furnizori.

Centre de responsabilitate implicate:

1. Achiziție;
2. Aprovizionare/Magazie;
3. Contabilitatea furnizorilor.

Activitate în amonte:

Referire la furnizori.

Activitate în aval:

Recepționarea aprovizionărilor.

Înainte de a fi consultați și înțeleși, indicatorii pentru această activitate sunt definiți într-un mod precis pentru a fi măsurați și calculați cu ușurință. Indicatorii sunt atent selectați în funcție de specificul fiecărei activități și încadrați într-un *caiet de indicatori*. Pentru fiecare indicator sunt precizate, în cazul activităților specifice: periodicitatea, destinația, respectiv utilizatorii, persoana responsabilă și relația de calcul. Pe baza celor enunțate mai sus, metoda ABC propune o situație a indicatorilor care se poate prezenta astfel:

Caietul cheltuielilor indicatorului activității „tratarea aprovizionărilor”

Indicatori	Periodicitate și difuzare	Responsabil	Denumire indicator	Relație de calcul
Volum sau nivel al activității	Lunară Direcția generală	G. Vasile	Valoarea medie a achizițiilor pe bon de comandă	$\frac{\text{Valoare achiziții conform bonuri de comandă emise}}{\text{Număr bonuri de comandă emise}}$
Eficacitate	Lunară Direcția generală	G. Vasile	Rata de realizare a valorii de achiziție pe bon de comandă în comparație cu obiectivul	$\frac{\text{Valoarea efectivă medie achiziție}}{\text{Valoare medie achiziție pe obiectiv}}$
Eficiență	Trimestrială Direcția generală și serviciul de achiziții	G. Vasile	Timp mediu de tratare în comparație cu obiectivul	$\frac{\text{Timp mediu efectiv de tratare}}{\text{Timp mediu de tratare pe obiectiv}}$
Calitate	Lunară Serviciul de achiziții	G. Vasile	Rata bonurilor de comandă refăcute	$\frac{\text{Număr bonuri de comandă anulate (rectificare)}}{\text{Număr bonuri de comandă emise}}$
Cost	Trimestrială Toate cadrele	G. Vasile	Costul mediu al unei comenzi de aprovizionare	$\frac{\text{Cost activitate „Tratare aprovizionări”}}{\text{Număr bonuri de comandă emise}}$

Indicatorii sunt prezentați sub aceste forme simple pentru a declanșa reacții. Asemenea tipuri de documente stau la baza realizării tablourilor de bord.

Tabloul de bord și îmbunătățirea performanțelor întreprinderilor

Tabloul de bord reprezintă o modalitate de încadrare, selecționare, aranjare și prezentare a indicatorilor care permite vizualizarea unei tendințe de ansamblu în evoluția urmărită. În funcție de obiectivele pe care le stabilește și urmărește, o întreprindere își poate construi o prezentare proprie a tablourilor de bord necesare.

La modul general, activitățile dintr-o întreprindere sunt evaluate cu ajutorul metodei ABC (Activity-Based Costing) prin intermediul unor indicatori cum sunt: nivelul activității, nivelul costurilor, eficiența, eficacitate, noncalitate etc. Aceștia vor fi stabiliți și urmăriți lunar prin *Caietul de indicatori*. Cu titlu de exemplu, indicatorii nivelurilor de activități sunt urmăriți la valoarea lor obiectivă. Indicatorii de eficiență și de eficacitate sunt comparați cu obiectivele. În final, indicatorii de calitate ajută la compararea fiabilității activităților comparativ cu obiectivul calității totale.

Tabloul de bord de pilotaj are un dublu scop. El este utilizat, pe de o parte, la selecționarea indicatorilor, iar, pe de altă parte, pentru precizarea evoluției lor, constituind cea mai rapidă modalitate pentru generarea acțiunilor de îmbunătățire a performanțelor unei întreprinderi.

În cadrul metodei de calculație a costurilor bazate pe activități (ABC), ansamblul resurselor întreprinderii sunt consumate de către activități. Este foarte important ca indicatorii studiați să acopere toată aria întreprinderii. Identificarea indicatorilor pertinenti pentru măsurarea performanțelor întreprinderii sunt sugerați și determinați în principal de către nivelul înregistrat de activități. În cazul majorității întreprinderilor s-a constatat că indicatorii se concentrează, cu precădere, asupra manoperei directe, care este deosebit de importantă în ansamblul resurselor utilizate. Dar cheltuielile cu manopera se regăsesc și în sectorul producției, al comercializării sau al administrației.

Exhaustivitatea tabloului de bord ce permite pilotajul se bazează pe decupajul întreprinderii în activități, el făcând referire atât la activitățile parțiale (suport) din gestiunea producției, cât și la activitățile, așa-zise, de structură.

Făcând abstracție de divergențele existente în privința strategiei și pilotării întreprinderii, este bine să identificăm indicatorii tabloului de bord plecând, în primul rând, de la obiective. Performanța fiecărei activități este măsurată având la bază 2-3 indicatori de pilotaj, iar criteriile folosite pentru alegerea acestora sunt: nivelul de activitate, costul, eficiența, eficacitatea, noncalitatea. În vederea măsurării

performanțelor unei activități sunt necesare însă mai multe criterii de analiză. Această analiză se realizează plecând de la indicatori variați care nu pot fi, în mod exclusiv, de natură financiară. Diversitatea este din ce în ce mai frecventă, dar ea nu este suficient de marcantă în selecția indicatorilor.

Astfel, nu este suficient să apreciem relevanța resurselor alocate unei activități sau performanțelor acestora, plecând de la costul lor, ci trebuie să măsurăm și valoarea creată pentru clienți (exemplu: gestiunea contramărcii, a informării imediate în privința situației comenzilor în curs, a informării prealabile la nivel de întreprindere (în cazul decalajului datei de livrare prevăzute), a tratamentului specific în privința reclamațiilor pentru nonconformitate pe produs, a ofertei promoționale privilegiate de cifra de afaceri la un punct de atingere a obiectivului fixat (desfacere la nivelul punctului de echilibru).

Este mai ușor să reacționăm atunci când elementele pe care le constatăm devin vizibile. Or, cea mai mare eficacitate a unei acțiuni rezultă din influența sa asupra cauzelor, și nu asupra efectelor disfuncționalităților. Analiza cauzelor disfuncționalităților nu este suficient dezbătută în cadrul întreprinderilor nici în prezent. Iată un exemplu propus de către metoda ABC în vederea analizării unor indicatori din tabloul de bord al unei întreprinderi din industria textilă. Indicatorii prezentați sunt caracterizați prin: constatările efectuate, evidențierea cauzelor identificate (pozitive sau negative) și acțiunile ce urmează a fi întreprinse ca urmare a acestora.

Analiza indicatorilor unui tablou de bord

Indicatori			Etapе		
Tip de indicator	Denumire indicator	Constatări	Cauze (negative) identificate	Cauze (pozitive) identificate	Acțiuni întreprinse
Indicatorul volumului activității	Rata clienților noi atrași de întreprindere	Rată inferioară în comparație cu obiectivul	Concentrarea clientelei. Oferta de produse nu mai este în conformitate cu cerințele clienților	Rata de penetrare pe piață e importantă	Resegmentarea clientelei. Dezvoltarea de produse noi
Indicatorul costului	Costul activității „dezvoltarea pieței de întindere mare”	Parte din costul activității se află în creștere în raport cu cifra de afaceri a sectorului	Cifra de afaceri medie în punct de vânzare se află în scădere. Clienți noi insuficienți	Presiune asupra prețurilor	Adaptarea acțiunii comerciale la noile date ale achiziției. Adaptarea ofertelor de prețuri printr-o mai bună abordare a costurilor. Adaptarea remunerațiilor comercianților
Indicatorul eficacității	Cifra de afaceri medie în punct de vânzare	În raport cu obiectivul stabilit, cifra de afaceri în punct de vânzare stagnează	Gama de produse propusă e prea restrânsă. Numărul de produse este insuficient	O parte a pieței răspunde în raport cu gama actuală	Lărgirea gamei de produse propuse din gama medie a produselor. Dezvoltarea unui concept de asamblare

O componentă importantă a tabloului de bord de care trebuie să se țină cont la întocmirea acestuia o reprezintă poziția și comportamentul concurenților din punct de vedere al urmăririi acțiunilor și evoluției performanțelor lor. Pentru acest tip de indicatori, informațiile utile se găsesc în bazele de date, în situațiile economice, în datele disponibile în rețeaua informatizată a internetului. Dar aceste date pot fi de asemenea colectate de către comercianți care fac față concurenților de pe piață. Pilotajul întreprinderii este deci indispensabil

realizării obiectivelor strategice. Pilotajul este, înainte de toate, o acțiune asupra comportamentului. Trebuie să alegem indicatorii, să orientăm comportamentele individuale sau colective pe direcția strategiei. Condițiile pe care trebuie să le îndeplinească indicatorii de pilotaj sunt următoarele:

1. Indicatorii introduși în componenta tabloului de bord trebuie să fie simpli și în număr mic (3 – 5 pe activitate);
2. Indicatorii din tabloul de bord trebuie să fie clari, concisi și perfect înțeleși de către persoanele implicate.

3. Indicatorii selectați trebuie să urmeze o anumită strategie (indicatorii declină strategia pentru diferite centre de decizie);

4. Indicatorii utilizați trebuie să prezinte o anumită tendință evolutivă (se adaptează în funcție de evoluțiile strategice).

Indicatorii de pilotaj îndeplinesc următoarele funcții:

- identificarea și prevenirea abaterilor negative;
- măsurarea performanțelor proceselor și activităților, datorită faptului că sunt legați de declinarea planurilor operaționale;
- urmărirea realizării obiectivelor;
- urmărirea mediului concurențial;
- sprijinirea responsabililor în îndeplinirea misiunilor lor.

Indicatorii de pilotaj constituie, deci, o sursă de date utile pentru toate nivelurile ierarhice. Fiecare dintre tipurile de pilotaj se ramifică în indicatori specifici care se prezintă astfel:

- indicatori de pilotaj ai activităților și proceselor care măsoară acțiunile desfășurate în interiorul serviciilor funcționale pentru realizarea strategiei definite;
- indicatori de pilotaj strategic care măsoară acțiunea în raport de concurenți și mediul concurențial;
- indicatori de pilotaj ai rezultatelor care măsoară gradul de îndeplinire al obiectivelor exploatare.

Acoperirea informațională cu indicatori specifici a acestor trei domenii asigură întreprinderii un sistem de pilotaj coerent și complet. Aceste categorii de indicatori compun tabloul de bord complet al managerului și al colaboratorilor săi. Cunoașterea permanentă a stării și evoluției indicatorilor prevăzuți în cadrul tablourilor de bord orientați pe obiectivele stabilite permite conducerii să contribuie la îmbunătățirea performanțelor întreprinderii. Conținutul informațional al tablourilor de bord ar trebui făcut cunoscut și celorlalte departamente sau servicii funcționale, tocmai pentru ca decizia finală care se va lua la nivel de conducere să fie fundamentată cât mai riguros, iar dificultatea deciziei să ia în considerare și opiniile și concluziile tuturor celor implicați în bunul mers al întreprinderii.

Periodic, în cadrul reuniunilor sau ședințelor de la nivelul departamentelor sau la nivelul de conducere al întreprinderii trebuie efectuată o analiză foarte atentă a fiecărui indicator prin care se identifică acțiunile ce permit ameliorarea performanțelor activității măsurate. Prin această analiză se încearcă identificarea și comentarea implicațiilor pe care le au aceștia asupra diverselor obiective propuse de către întreprindere, colectându-se în acest fel și propunerile de acțiuni viitoare. Tabelul de mai

jos furnizează un exemplu de tablou de bord al activităților unde sunt puși în evidență indicatorii de noncalitate și acțiunile de urmat pentru ameliorarea acestora.

Indicatorii de noncalitate și efectele acțiunilor viitoare

Activități	Indicatori noncalitate	Acțiuni de urmat
Comercializare pe piață en-detail	Rata pierderii clienților activi	Analiza demersurilor efectuate asupra acestor clienți (vizite, apelări, corespondențe). Identificarea motivelor de absență a comenzilor.
Tratarea comenzilor	Rata bonurilor de comenzi urgente Rata bonurilor de comenzi refăcute	Analiza cererilor negustorilor de magazine în proporție de 57% din comenzile urgente. Revederea procedurii cererilor de aprovizionare asupra magaziei pieselor detașabile, în proporție de 73% din bonurile de comandă refăcute.
Asigurarea serviciului post-vânzare	Rata livrărilor returnate	Analiza procedurii de tratare a comenzilor cu clienții din sectorul de sud-est, în proporție de 45% din comenzile returnate de aceștia.

Această analiză poate fi pusă mai mult sau mai puțin pe seama mizei pe care o reprezintă fiecare activitate în realizarea resurselor consacrate sau a rolului său în satisfacerea cerințelor clienților. Înainte de a ne teme de tot ceea ce poate costa o întreprindere, în vederea coordonării acțiunilor de ameliorare a performanțelor activităților trebuie, mai întâi, să sintetizăm tot ceea ce este legat de calitate (sau noncalitate). Analiza strategică presupune compararea nivelului avantajelor concurențiale și a gradului de stăpânire al factorilor cheie de succes ai întreprinderii, dar și ai concurenților. Totuși, această imagine este insuficientă, căci evoluția mediului concurențial și a acțiunilor de progres ale concurenților vor antrena modificări care pot pune în discuție fezabilitatea și relevanța strategiei întreprinderii.

Utilizarea metodei ABC în acest cadru permite dezvoltarea în cadrul întreprinderilor mici, mijlocii și nu numai a preocupării pentru compararea performanțelor proprii în raport cu ceilalți concurenți (benchmarkingul), a îmbunătățirii calității produselor fabricate, lucrărilor executate și serviciilor prestate, precum și a focalizării atenției pe serviciile oferite clienților. Fiind o tehnică de etalonare, benchmarkingul nu răspunde numai acestei mize majore (compararea cu concurența și urmărirea evoluțiilor), dar reprezintă de asemenea un instrument de progres pentru îmbunătățirea în permanență a performanțelor și a accesului la practici mai bune.

Bibliografie

Ebbeken, K., Possler, L., Ristea, M. (2000). *Calculația și managementul costurilor*, Editura Teora, București

Douglas, T. Hicks (1999). *Activity – Based Costing. Making it work for small and mid-sized companies*, Second Edition, USA

Ravignon, L., Bescos, P.L., Joalland, M., Le Bourgeois, S., Maléjac, A. (2003). *Méthode ABC/ABM*, Ed. d'Organisation, Paris

Sorinel Căpușeanu (2005). *Referat doctorat cu tema „Posibilități de aplicare a metodei de calculație a costurilor de proces în industria textilă*, ASE, București