

BUGETUL CU BAZA ZERO - PROVOCARE PENTRU ENTITĂȚILE AUTOHTONE

Galina ULIAN,
dr. hab., prof. univ., USM
Svetlana MIHAILA,
dr., conf. univ., ASEM

ABSTRACT: Budget management is a complex process through which the entity sets out its development goals and strategy, whereby responsibility centers form the structure of its budgets. To predict the future of the entity's activity in general, we use procedures and techniques from the forecast.

This article is a way of presenting and organizing the zero-based budgeting method, while the authors have identified the shortcomings that appear in the budgeting process of the domestic entities. The evolutionary stages of budgeting with the zero-basis are dealt, respectively was analyzed the notion, the theoretical and practical stages in the development and implementation of this method. To understand the importance of implementing zero-based budgeting, strengths and weaknesses have been established in the implementation process, and the authors have illustrated it within the entity. Finally, the factors that would ensure the success of ZBB and the differences between traditional budgeting and zero-based budgeting have been identified.

CUVINTE CHEIE: buget cu baza zero, entitate, gestiune bugetară, proces bugetar, strategie.

Introducere. În contextul situației economice actuale, caracterizată prin înăsprirea concurenței și a condițiilor în mediul de afaceri, implementarea unui nou procedeu de bugetare orientat spre un control riguros a costurilor poate să reprezinte un avantaj competitiv suplimentar pentru entitățile autohtone, prin eficientizarea fluxurilor financiare. Deci, bugetarea în viața unei entități este importantă, deoarece este o metodă de detaliere, în primul rând a planificării financiare, totodată, vine în sprijin entităților în atingerea obiectivelor strategice. Astfel, pentru administrarea mai eficientă a resurselor se recomandă în acest scop folosirea metodelor de planificare și bugetare. Sistemul de bugetare al entității, ar face posibilă delegarea responsabilităților către manageri și realizarea controlului îndeplinirii indicatorilor financiari la diferite niveluri de responsabilitate ale entității.

Gestiunea bugetară prin care entitatea economică își definește obiectivele și mijloacele de realizare, vizează modelarea gestiunii unei întreprinderi pe un areal temporal macro, mezo și micro care să permită coerența, descentralizarea și controlul diferitor subsisteme ale sale. La nivel macro și mezo se elaborează prin elaborarea planului de afaceri, iar la nivel micro prin construirea rețelei de bugete [1, p.268].

În acest context, problema principală constă în crearea unui sistem de gestionare operativă a entității pe centre de responsabilitate, prin intermediul bugetelor, care permite realizarea obiectivelor strategice, cu folosirea cât mai eficientă a resurselor. Astfel, pentru a stabili strategia de dezvoltare a entității, ca o metodă mai nouă față de metodele tradiționale de bugetare a costurilor și cheltuielilor, vine Metoda de bugetare **Zero Based Budgeting (Bugetarea cu baza Zero sau ZBB)**.

Această metodă este recomandată pentru orice formă de analiză și planificare a activităților unei entități la diferite nivele, atât operativ cât și strategic până la examinarea critică a nivelului performanțelor și costurilor.

Cu referire la procesul de bugetare la entitățile autohtone, a permis să concluzionăm că acesta este o activitate de planificare care are mai mult un caracter formal. Multe entități înțeleg necesitatea și eficiența aplicării bugetării în cadrul activității ce o desfășoară, totuși, la aplicarea reală a acesteia apar un șir de probleme (neajunsuri), care nu permit obținerea efectului așteptat, printre care putem enumera:

- ✓ Planurile elaborate nu sunt coordonate cu strategia și direcțiile de dezvoltare a entității;
- ✓ Abaterile calculate au mai mult un caracter informativ și dezorganizat;

- ✓ Managerii de diferite niveluri nu pot aprecia mărimea aportului lor pentru atingerea obiectivelor stabilite;
- ✓ Planificarea este orientată spre indicatorii intermediari, dar nu spre cei finali, deoarece aceasta se efectuează având ca bază, în mare parte, indicatorii privind producerea, dar nu și vânzările;
- ✓ Bugetele devin mai degrabă, un obiect de evaluare și de depistare a erorilor, deoarece nu este coordonat cu șefii subdiviziunilor;
- ✓ Bugetele sunt elaborate pe o perioadă îndelungată, însă, pe parcursul acesteia, pot surveni un șir de schimbări: reorganizări, restructurări, fluctuații ale furnizorilor și concurenților sau alte reacții ale pieței, care, de obicei, nu sunt prevăzute în buget. Ca rezultat, bugetul nu mai redă realitatea, ceea ce micșorează gradul de încredere al administrației față de datele acestuia;
- ✓ În majoritatea cazurilor, are loc fragmentarea bugetului, adică, nu se elaborează un buget complex, iar bugetele individuale nu sunt coordonate între ele și nici corelate cu cele de nivel superior.

În literatura de specialitate, noțiunile „buget” și „bugetare” sunt tratate diferit, fiind dezvoltate mai profund de economiștii americani, Needles B. [6, p.1045], Horngren C. [7, p.198] și economiștii români Avram M. [8, p.176], Man M. [9, p.80], de profesorii din Federația Rusă, Șeremet A., [2, p.85], Nikolaeva O. [3, p.119], Karpova T. [4, p.253], Kaverina O. [5, p.57]. O abordare la nivel decizional este expusă de economiștii moldoveni, Poberejnic S. [10, p.31], Cușmăunsă R., Caraman S. [11, p.50], Bugaian L., [12, p.60], în opinia cărora, bugetul reprezintă „un proces de determinare a acțiunilor (operațiunilor), care urmează să fie efectuate în viitor exprimate printr-un plan care prezintă modul, cum vor fi realizate obiectivele strategice ale întreprinderii” [13, p.132].

În ceea ce privește, *Bugetarea cu baza zero*, literatura de specialitate străină oferă diferite opinii și viziuni, precum în lucrarea profesorului ungar Horvath P. „Sisteme eficiente de creștere a performanței firmei. Controlling” [14, p.156], precum în lucrarea savanților germani Eschenbach R. și Siller H. „Controlling profesional. Concepte și instrumente” [15, p.156] sau lucrarea profesorului român Tabără N. „Control de gestiune” [16, p.264]. Mediul academic de cercetare din RM este încă la începutul valorificării ZBB, fapt dovedit de lipsa publicațiilor în literatura de specialitate din domeniu, iar pentru entitățile autohtone este o noțiune relativ nouă ca teorie și practica gestiunii „o nouă provocare”. Acest fapt a argumentat necesitatea cercetării ZBB de către autori în publicarea de față.

În evoluția sa, metoda ZBB, pe plan internațional, a cunoscut dezvoltări și aprofundări atât sub aspect practic, cât și teoretic, fiind abordat variat în cercetările savanților, ca fiind parte a responsabilităților pe care le avea în drept un administrator la reducerea drastică a costurilor și cheltuielilor, și la creșterea rapidă a profitului. Originile ZBB, în sensul modern al acesteia, se găsesc în Statele Unite ale Americii, „o tehnică aplicată în anii 1960 de Peter Pyhrr, controlor de gestiune la Tehas Instruments și utilizată pentru prima dată de această întreprindere după 1969” [16, p.264]. Conceptul ZBB a fost prezentat lumii de către Pyhrr P. în 1970 într-un articol în *Harvard Business Review*. Jimmy Carter, atunci guvernator al Georgiei, citind articolul, a rămas impresionat și l-a invitat pe Pyhrr P. să implementeze ZBB pentru elaborarea bugetului Georgiei pentru anul 1972-1973. Carter J. când a devenit președinte, în 1979, a ordonat tuturor agențiilor în subordine federală să fie implementată Bugetarea cu baza zero.

În România, ZBB, a apărut după 1990, unde este implementat și este practicat, în special, în filialele unor companii internaționale, precum și în unele societăți comerciale românești.

În RM, ZBB încă nu a câștigat popularitate, datorită nivelului dezvoltării managementului. Cu toate acestea, dat fiind faptul că, companiile multinaționale acordă mai mare prioritate metodelor orientate către rezultate, ZBB are un potențial de dezvoltare în creștere. O altă cauză a implementării temporale ar fi, că RM este considerată o țară ex-sovietică, până în anul 1997, când a avut loc

reforma contabilității, întregul proces de gestiune și de raportare managerială este caracterizat prin impunerea unor planuri, controlului și deciziilor la nivel centralizat. În rezultatul analizei literaturii de specialitate, în figura 1 este redat diapazonul evolutiv al metodei ZBB.

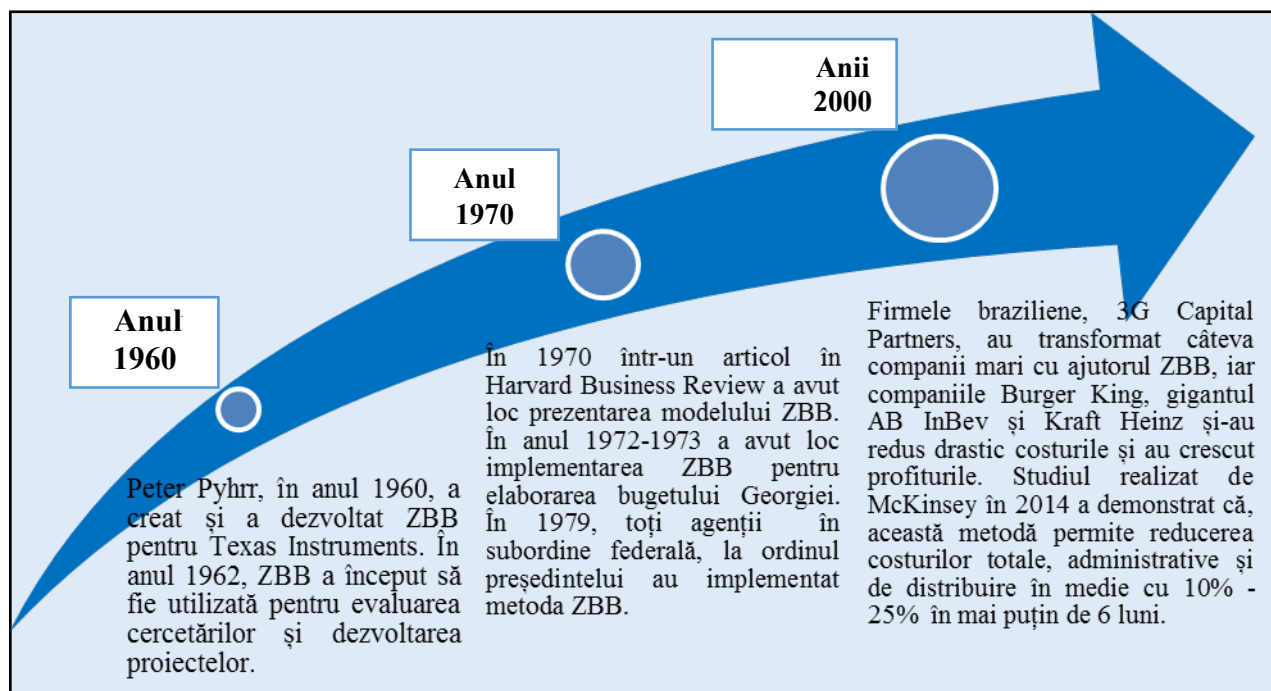


Figura 1. Etapele de dezvoltare a metodei Bugetarea cu baza zero

Sursa: elaborat de autori după [1, 6, 15, 16]

Din figura 1, se observă că ZBB a evoluat pe măsura consolidării rolului și importanței sale în cadrul managementului. Deci, atestăm că, în timp, ZBB a devenit o necesitate pentru a conduce și coordona activitățile entității.

ZBB este o metodă de bugetare, cu rolul de a coordona planificarea, controlul și informarea în direcția obținerii rezultatelor dorite. Astfel, o definiție mai amplă se regăsește în lucrările profesorului român Tabără N., unde ZBB reprezintă „un procedeu de planificare și bugetare care solicită din partea conducătorului unui centru de decizie justificarea în detaliu și de la origini a tuturor posturilor bugetului pentru care el are responsabilitatea și oferă proba necesității efectuării oricărei cheltuieli” [16, p.264]. Aceeași ordine de idei o regăsim și la economistul autohton Poberejnic S., precum că, ZBB, „este o metodă de bugetare potrivit căreia conducătorii (managerii) trebuie să justifice costurile planificate, astfel de parcă activitatea se efectuează prima dată. ZBB cere de la fiecare centru bugetar o analiză detaliată a activității în vederea depistării operațiunilor neeficiente și selectării celor mai avantajoase direcții de utilizare a resurselor [10, p.36]. Savanții germani Eschenbach R. și Siller H., consideră, că această „metodă are la bază principiul examinării utilității acțiunilor. Într-un scop mai restrâns este utilizată în principal în planificarea operativă (bugetare), în cadrul căreia se solicită fiecărei persoane care întocmește bugetul să explice și să justifice principiile sale bugetare de la zero, în locul unei actualizări cantitativ-valorice a datelor istorice” [15, p.141]. Analiza conceptului ZBB, poate fi realizată prin studierea scopului și corelației cu procesul decizional. În figura 2 autorii prezintă conceptul și scopul metodei de bugetare ZBB prin mai multe prisme.

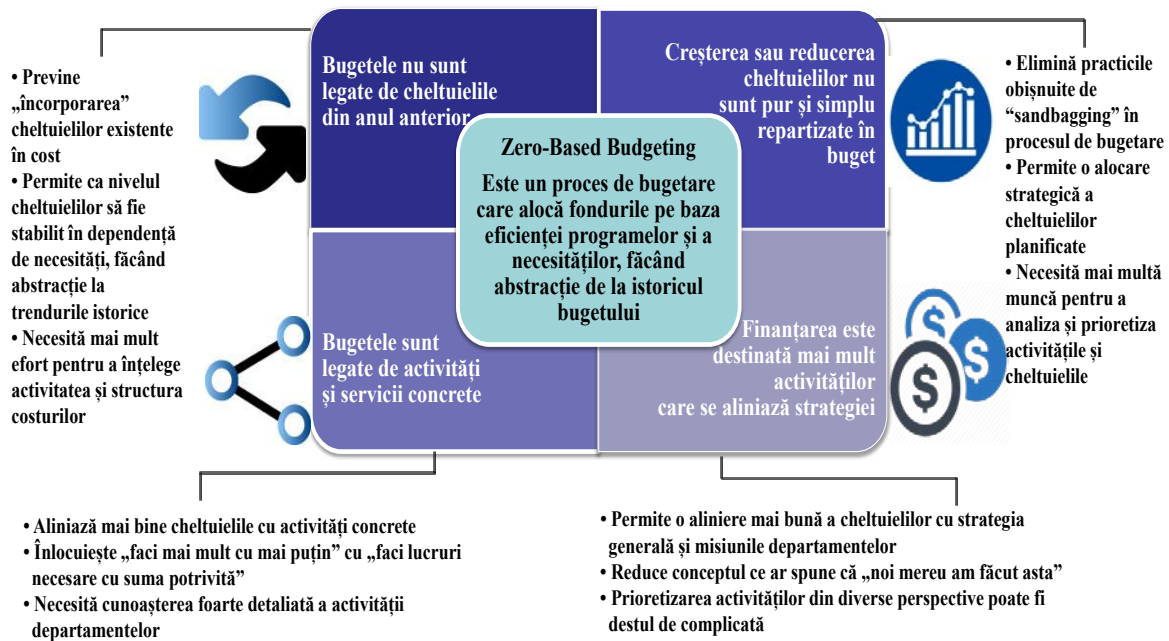


Figura 2. Scopul și conceptul metodei Bugetarea cu baza zero în cadrul entității

Sursa: elaborat de autori

Deoarece, noțiunea de Bugetare în bază zero este una relativ nouă, se propune promovarea acesteia mai întâi de toate din **punct de vedere teoretic**. Cu alte cuvinte, va avea loc familiarizarea acestei noțiuni tuturor departamentelor. Responsabil pentru promovarea și implementarea acestui nou procedeu va fi Departamentul Financiar, unde un rol important îl va juca specialistul responsabil pe procesul de bugetare și raportare.

Următoarea etapă va avea loc din **punct de vedere practic**, când va demara procesul de bugetare și vor fi elaborate modele de raportare și consolidare a informației necesare pentru procesul de bugetare ZBB. Astfel, funcția de bază a specialistului din Departamentul financiar fiind acordarea de consultanță. În urma studiului efectuat, în figura de mai jos propunem etapele de implementare a ZBB (figura 3).

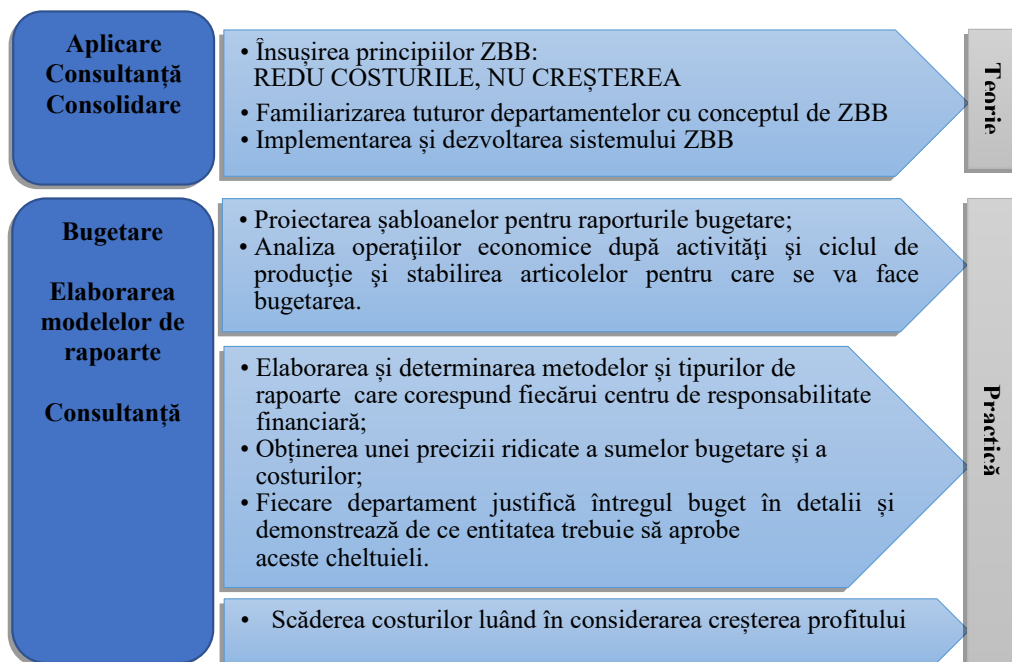


Figura 3. Algoritmul de implementare a Bugetării cu baza zero din punct de vedere teoretic și practic

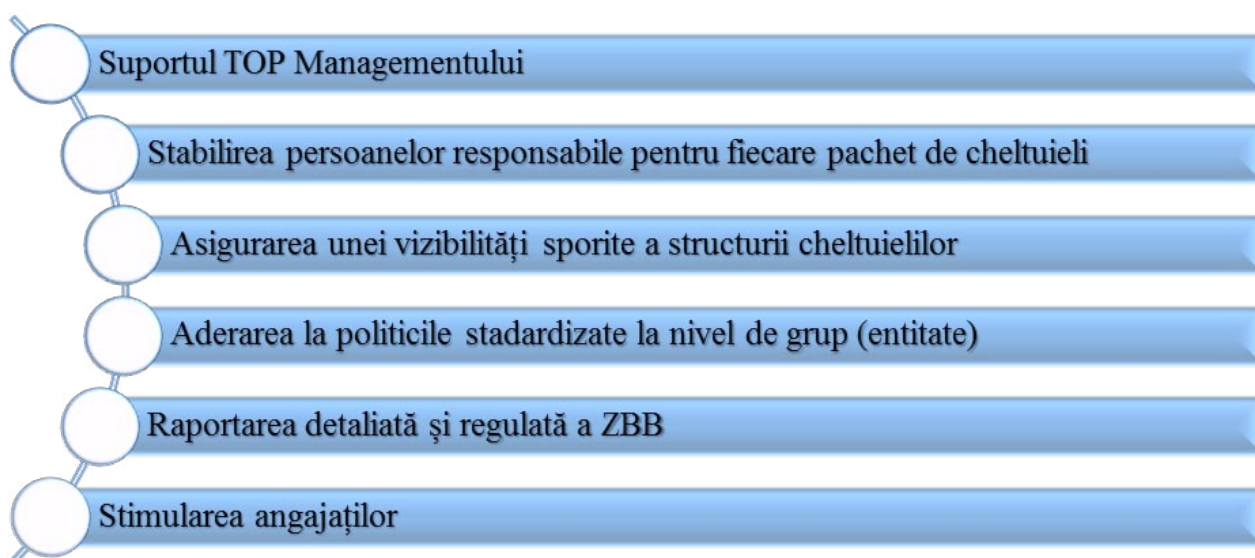
Sursa: elaborat de autori

Cum funcționează Bugetarea cu baza zero?

De cele mai multe ori bugetarea începe de obicei prin examinarea versiunilor anterioare ale anilor precedenți. *De exemplu*, dacă în cadrul entității un anumit tip de cheltuieli pentru ultimul an era de 500 000 lei, probabil că ați presupune că veți începe cu un buget de 500 000 lei pentru anul următor.

Acest lucru nu se va întâmpla în cazul metodei ZBB. În cadrul bugetării în baza zero, fiecare perioadă de bugetare va începe de la zero. Persoanele angajate în cadrul procesului de bugetare trebuie să prezinte un plan de acțiuni și un buget detaliat specific pentru următoarea perioadă de bugetare. Utilizând acest tip de buget, compania este obligată să estimeze și să-și justifice bugetul propus pentru fiecare perioadă. Un exemplu elocvent prin care am putea reda ideea de bază a funcționalității ZBB este procesul de bugetare a cheltuielilor de deplasare. Rezultă că, persoana responsabilă pentru planificarea acestui pachet de cheltuieli, în momentul bugetării va trebui să analizeze foarte detaliat sub pozițiile din care este format acest tip de cheltuieli, cum ar fi: numărul deplasărilor, costul biletelor de avion, costurile de cazare, cheltuielile de transfer, diurnele, posibilele rabat-uri de călătorie (planificarea deplasărilor cu cel puțin 15 zile înainte de plecare).

Astfel, au fost identificați următorii factori care vor asigura succesul proiectului dat:



Totodată se propune organizarea unei echipe de lucru, membri ai acestuia fiind reprezentați ai tuturor departamentelor. Scopul acestora fiind organizarea întâlnirilor regulate, unde se vor discuta și stabili obiectivele, identifica problemele apărute și analiza rezultatele obținute. Membri ai acestei echipe pot fi șefi de departamente sau chiar simpli specialiști care cunosc foarte detaliat business procesele entității. În cadrul brainstorming-urilor se vor stabili pachetele de cheltuieli care vor putea fi influențate de principiile metodei ZBB. Astfel în tabelul de mai jos se propun 10 pachete de cheltuieli care urmează a fi analizate în cele mai mici detalii. În concordanță cu cercetările efectuate de către compania McKinsey s-a stabilit că o dată cu implementarea metodei date este posibil de micșorat Costurile totale, cheltuielile administrative și comerciale în mediu cu 10% - 25%, în mai puțin de 6 luni. Se recomandă stabilirea în primul rând a unui nivel maxim și minim de micșorarea a cheltuielilor, ceea ce va favoriza identificarea posibililor căi de raționalizare a acestora. Fiecare departament va trebui să analizeze fiecare poziție, iar detaliile să fie furnizate departamentului financiar care este responsabil pentru consolidare, analiză și prezentare. Tabelul de mai jos reprezintă un model de consolidare și prezentare a informației către Top managementul entității.

Tabelul 1. Model de consolidare și raportare a informației ZBB

NR. Nr.	ZBB pachet de cheltuieli	2016	2017 Buget	2017 A	A 17 vs B 17		Comentarii
1	Compensații salariale	18 039	20 720	19 635	-1 086	-5%	Se vor analiza doar costurile variabile cum ar fi: asigurarea de sănătate facultativă; bonusurile; compensații pentru reținerile peste program; recrutarea; comisioanele, îmbrăcăminte specială
2	Deplasări	1 489	951	752	-199	-21%	Destinație, nr. de zile, costul biletului, cazarea, nr. Persoanelor, etc.
3	Taxe servicii (comisioane)	5 949	6 337	6 103	-235	-4%	Servicii de consultanță, taxa pentru auditul anual, comisioane bancare, servicii de asigurări facultative
4	Taxe juridice	180	152	276	124	82%	Taxe juridice
5	Chelt. de reprezentanță	1 076	1 193	1 197	4	0%	Donații, donații corporative, taxe de membru în cadrul diverselor asociații
6	Leasing / Arendă	124	1 934	948	-987	-51%	Leasing/Arendă de mașini, echipamente și alte bunuri
7	Servicii	2 450	2 531	2 485	-45	-2%	Servicii de curățenie și amenajare a teritoriului, securitatea, servicii analize laborator, servicii de reciclare etc.
8	Cheltuieli de reparații	15 632	18 875	18 142	-732	-4%	Reparația clădirilor, utilajelor de producție, echipamentelor, laborator etc.
9	IT	3 310	4 127	4 147	20	0%	Taxe licențe și software, servicii de de-servire IT etc.
10	Servicii Comunicare	967	909	813	-96	-11%	Serviciile pentru telefonie mobilă
	TOTAL	49 216	57 729	54 498	-3 232	-16%	X

Sursa: elaborat de autori

Analizând cifrele obținute constatăm că din cel zece poziții propuse spre raționalizare nu toate au fost posibil de micșorat, însă acest lucru va fi acceptabil dacă persoanele responsabile vor furniza explicații elocvente, fie că micșorarea nu a avut loc din cauza creșterii de tarife, creșterea volumului produselor fabricate, schimbarea furnizorului, condiții contractuale stricte etc.

Bugetarea cu baza zero, constituie o direcție nouă de ajustare și perfecționare a managementului entității. Astfel în urma studiului efectuat au fost evidențiate deosebirile între Bugetarea Tradițională și Bugetarea cu Bază Zero, care sunt ilustrate în tabelul 2.

Tabelul 2. Deosebirile între Bugetarea Tradițională și Bugetarea cu Bază Zero

Bugetarea Tradițională	Bugetarea cu Bază Zero
ACCENTUL	
Orientată spre contabilitate; Accent pe „Cât de mult?”	Orientată pe luarea deciziilor; Accent pe „De ce?”
ABORDAREA	
Monitorizarea cheltuielilor	Atingerea obiectivelor
ȚINTA	
Studierea variației cheltuielilor	Studierea și analiza costului-beneficiu
COMUNICAREA	
Comunicarea se realizează doar pe verticală	Comunicarea se realizează pe verticală și orizontală
METODA	
Este bazată pe extrapolarea datelor anterioare pentru proiectări viitoare	Totalitatea deciziilor se bazează pe analiza costului-beneficiu

Sursa: elaborat de autori

Din tabelul 2, se observă că ZBB este orientată spre luarea deciziilor și atingerea obiectivelor reieșind din raționalizarea costurilor întreprinderii, spre deosebire de bugetarea tradițională care se orientează mai mult spre monitorizarea și evidența acestora.

Concluzii. Cu siguranța implementarea metodei ZBB este un proces de lungă durată și continuu, care va avea un rezultat pozitiv asupra activității și a rezultatelor planificate. Aceasta este o metodă de elaborare a bugetului, ce încerca să preîntâmpine creșterea nivelului cheltuielilor de la un an la altul, deoarece acest lucru se va realiza printr-o reexaminare periodică (anuală) a cheltuielilor pe baza analizei marginale a acestora făcută, începând de la cea mai mică unitate decizională (birou), ierarhic, până la cea mai înaltă. Totodată, oferă o imagine clară pentru repartizarea costurilor și eliminarea pierderilor; determină economiile să fie sustenabile pe termen lung; creează cultura corporativă și motivează comunicarea prin care reducerea costurilor este un lucru obișnuit; identifică funcțiile prin care numerarul rămas să poată fi reinvestit în creștere economică și inovare; sporește responsabilitatea la luarea deciziilor; găsește căile de cheltuire eficientă; identifică și elimină cheltuielile nejustificate. Considerăm eficientă această metodă și prin faptul că angajaților li se permite selectarea argumentată a metodelor de lucru în limitele competențelor profesionale. Acest fapt va conduce la sporirea responsabilităților pentru acțiunile întreprinse.

Desigur pe lângă punctele forte pe care le are metoda ZBB, sunt și unele puncte slabe, cum ar fi: necesită timp; justificarea fiecărei activități poate deveni problematică pentru unele departamente; dezvoltarea profesională care este necesară datorită complexității metodologiilor, pe care le considerăm ca mai puțin vulnerabile pentru entitate. Credem cu certitudine că, anume metoda dată de bugetare generează sporirea responsabilității personalului pentru creșterea eficienței utilizării resurselor bugetate.

Bibliografie:

1. CARAIANI C., DUMITRANA M. Contabilitate de gestiune & control de gestiune. București: Ed. InfoMega, ediția II, 2005. 464 p.
2. ШЕРЕМЕТ А. Управленческий учёт: учеб. пособ. Москва: Изд-во ИДФБК ПРЕСС, 2000. 510 с.
3. НИКОЛАЕВА О., ШИШКОВА Т. Управленческий учёт. Москва: Изд-во УРСС, 2000. 368 с.
4. КАРПОВА Т. Основы управленческого учёта : учеб. пособие. Москва: ИНФРА-М, 1997. 392 с.
5. КАВЕРИНА О. Организация бюджетирования на предприятии. В: Бухгалтерский учёт. 2011, № 3, с. 57-60.
6. NEEDLES B., ANDERSON H., CALDWELL J. Principiile de bază ale contabilității. Chișinău: ARC, 2000. 1240 p.
7. HORNGREN C., DATAR M., FOSTER G. Contabilitatea costurilor, o abordare managerială. Chișinău: Arc, 2006. 939 p.
8. AVRAM M. Contabilitate managerială. Craiova: Ed. Universitară, 2005. 252 p.
9. MAN M. Contabilitatea de gestiune și calculația costului. Craiova: Ed. Scrisul Românesc, 1998. 231 p.
10. NEDERIȚĂ A. ș. a. Contabilitate managerială. Ghid practico–didactic. Chișinău: ACAP, 2000. 264 p.
11. CARAMAN S., CUȘMĂUNSA R. Contabilitate managerială: Note de curs. Chișinău: Tipografia Centrală, 2007. 225 p.
12. BUGAIAN L. Managementul costurilor și contabilitatea managerială. Chișinău: Bons Offices, 2003. 150 p.
13. IONAȘCU I., FILIP A., STERE M. Control de gestiune. București: Ed. Economică, 2006. 271 p.
14. HORVATH & PARTENERS, Controlling, ediția II-a, ed. C.H. Beck, București 2009, 309 p.
15. ESCHENBACH R., SILLER H., Controlling profesional. Concepte și Instrumente, Editura Economică, București 2015, 478 p.
16. TABĂRĂ N. Control de gestiune. Iași: Ed. TipoMoldova, 2009. 324 p.