

EFICIENTIZAREA PROCESULUI DE BUGETARE LA ÎNTREPRINDEREA CS „MOLDOVA ZAHĂR” SRL

Diana ȘONTEA, drd
Cond. științific: Larisa BUGAIAN, dr.hab., prof.univ.

Universitatea Tehnică a Moldovei

Abstract: *Întreprinderea modernă își desfășoară activitatea într-un spațiu financiar care îi oferă instrumente și posibilități de acțiune specifice, dar care o supune unor constrângeri deosebite. Domeniul gestiunii nu se limitează la realizarea plăților și a încasărilor monetare în sarcina unei persoane sau a unui grup limitat de persoane, acest lucru ar fi o concepție „minimă” care nu este concurențială în condițiile pieței actuale din Republica Moldova, dar mai ales, în situația în care întreprinderea își extinde piața și utilizează oportunitățile de export. Implementarea unui sistem de bugetare prin care cheltuielile ar fi nu numai bine planificate, ci și sistematizate conform unor direcții-cheie desfășurate, ar contribui la o organizare cât mai bună a tuturor activităților organizației, inițiind la fiecare nivel o tendință de conștientizare și raționalizare a cheltuielilor, astfel contribuind la micșorarea costurilor, nu din contul calității, ci din contul unui proces structurat, chibzuit și adaptat necesităților sigure ale întreprinderii.*

Cuvinte-cheie: *Planificare, cost, sistem de bugetare, centre de cost.*

Introducere. Costul este expresia bănească a consumurilor factorilor de producție utilizați pentru producere și desfacerea bunurilor economice[1]. Costul este un instrument în gestionarea rațională a factorilor de producție și constituie criteriul principal de fundamentare a deciziilor întreprinzătorilor [1], prin urmare, este necesară atât monitorizarea tuturor cheltuielilor din întreprindere, cât și acumularea, analiza acestei informații, ce are să servească apoi la planificarea eficientă a viitoarelor cheltuieli prin crearea bugetelor. Un sistem de management al costurilor (CMS) constă dintr-un set de metode formale dezvoltate pentru planificarea și controlul activităților generatoare de cost ale unei organizații în raport cu obiectivele sale pe termen scurt și strategii pe termen lung[2]. Analiza costului produselor de către conducere oferă posibilitatea stabilirii modului și a nivelului în care s-au realizat obiectivele, precum și a măsurilor ce se impun pentru eliminarea neajunsurilor apărute în procesul de producție. În acest mod se ajunge la un proces de continuă perfecțiune sau, cel puțin, de asigurare a unei stabilități, iar un potențial partener, fie străin sau autohton, în rol de client sau furnizor va fi orientat spre stabilirea unor relații ce îi asigură, atât calitate, cât și siguranță.

Managerii companiilor care doresc să implementeze noi tehnologii sau noi sisteme de producție, trebuie să conștientizeze importanța costurilor și să observe beneficiile care pot fi generate de un control eficient. Printr-un imbold, o motivare adecvată pentru fiecare manager, managementul de top pregătește o temelie pentru fiecare manager de subunitate, de la care, aceștia vor acționa întru satisfacerea interesului superior al organizației [2], pe când, interesul superior presupune creșterea profitului și asigurarea acestuia pentru o perioadă maximă de timp. Profitul nu poate fi asigurat în lipsa ținerii costurilor sub control, între aceste două elemente existând o dependență invers proporțională. Reducerea costurilor se realizează, de obicei, prin: alegerea celui mai eficient proces de producție, nu numai din punct de vedere tehnic, ci și economic și ecologic; achiziționarea factorilor de producție la prețurile cele mai mici posibil fără a neglija calitatea; mărirea randamentului factorilor de producție; asigurarea reducerii costurilor în toate fazele muncii, nu numai în producerea nemijlocită de bunurilor, ci și în fazele de cercetare și proiectare, în domeniul gestiunii și conducerii; realizarea obiectivelor stabilite, ținând seama de resursele disponibile, de condițiile de producție existente, în contextul restricțiilor de ordin economic[3]. Un mod eficient de asigurare a acestor condiții se poate realiza prin intermediul sistemului de bugetare implementat în întreprindere, acesta fiind un mod important de comunicare a politicii și a obiectivelor între diferite niveluri de management[4]. Important este că această strategie favorizează participarea personalului întreprinderii la crearea sistemului. Fiecare manager, purtând responsabilitatea pentru executarea unei părți a planului general, este implicat în elaborarea bugetului și astfel se realizează comunicarea în cadrul întregii structuri de management [4].

Sistemul de bugetare al întreprinderii CS „Moldova-Zahăr” SRL

Bugetele reprezintă punctul culminant financiar al previziunilor și ipotezelor cu privire la atingerea, nu doar a scopurilor și obiectivelor financiare, dar și a celor nefinanciare. Scopurile de performanță nefinanciare și obiectivele specifice includ gradul de satisfacție a clienților, minimizarea defectelor și livrarea la timp.

Întru constituirea bugetelor, întreprinderea se conduce prioritar de specificul activității sale și poate utiliza ca reper structura organizatorică, precum și centrele de apariție a costurilor. De asemenea, o întreprindere prelucrătoare, producătoare de bunuri, se va orienta, la stabilirea mărimii bugetelor, de calcularea salariilor întregului personal, a uzurii mijloacelor fixe, precum și de cheltuielile variabile ce țin în mod direct de procesul de producere. O atenție sporită, întreprinderile producătoare de zahăr din Republica Moldova vor acorda bugetului ce vine în relație cu materia primă, aici avându-se în vedere nu doar cheltuielile ce țin nemijlocit de achiziționare, prelucrare, păstrare, ci și de planificarea unei părți destinată susținerii și motivării furnizorului agricultor care să asigure întreprinderii necesarul de materie primă.

Actualmente, pe piața zahărului din Moldova activează trei operatori, toți amplasați în zona de nord a republicii:

- ÎM *Südzucker Moldova* SA (fabricile din Drochia și Fălești, 39% din capacitatea totală de producție).
- *Moldova-Zahăr* SRL (fabrica din Cupcini, 29% din capacitatea totală de producție);
- *Magt-Vest* SRL (fabricile din Glodeni și Dondușeni, capacitatea lor de producție constituie circa 32% din întreaga capacitate a ramurii).

Compania *Sudzucker Moldova* SA și compania *Magt-Vest* SRL dețin câte 2 unități de producere: din Drochia și Fălești (cea din Alexandreni fiind doar o unitate de logistică – împachetarea zahărului) și corespunzător Glodeni și Dondușeni, iar întreprinderea din Cupcini aparține companiei *Moldova Zahăr* SRL ÎCS.

Dificultăți privind aprovizionarea cu materie primă le sunt proprii acestor companii, care au creat concurență pe piața amonte, fiecare dintre ele adoptând anumite strategii întru menținerea unui echilibru în activitate și prelucrarea unei cantități care să le asigure eficiență.

Sudzucker Moldova SA și *Moldova Zahăr* SRL ÎCS sunt două companii cu capital străin, acționarul principal al celei dintâi, fiind concernul european *Südzucker* AG, care este cel mai mare producător de zahăr din Europa, și cealaltă, fiind parte componentă a companiei poloneze *Krajowa Spolka Cukrowa SA Polski Cukier*, care este cea mai impunătoare companie din Polonia în producerea zahărului și este **al nouălea producător de zahăr din Europa**.

Moldova Zahăr SRL ÎCS aplică sistemul de bugetare, având ca reper o schemă logică de calcul rezultată din specificul activității sale și din situația privind piața amonte. La stabilirea bugetelor se preia, pentru început, mărimea necesară a suprafețelor contractate, pentru a obține volumul de materie primă prevăzută în business plan. În cazul în care suprafețele contractate nu sunt suficiente pentru a asigura volumul corespunzător de materie primă, se planifică arendarea unor suprafețe adiționale pentru a asigura o corespondență apropiată cu datele prevăzute.

Odată cu determinarea suprafețelor de recoltare a sfeclei de zahăr în folosul companiei, se stabilește creditarea posibilă pentru gospodăriile partenere. Conform suprafețelor și distanței acestora până la fabrică, se elaborează bugetul secției materiei prime, care urmează să asigure, deopotrivă cu plantatorul, calitatea înaltă a produsului furnizat. Din suprafețele contractate se calculează cantitatea potențială de materie primă pentru sezonul de producere următor. Aceasta permite aprecierea, potrivit distanței și cantității, a cheltuielilor posterioare pentru încărcarea și transportarea sfeclei de zahăr către uzină (conform contractelor cu agricultorii, aceștia achită recoltarea sfeclei de zahăr, iar încărcarea și transportarea sunt achitate de către companii). Cantitatea materiei prime, conform contractelor, relevă valoarea acesteia, iar în corespundere cu normele de consum – determină potențialele materiale de producere pentru sezonul următor (gaz, cărbune, piatră de var, materiale chimice, filtre, cuțițe etc.) și durata perioadei de producere posterioare cu mărimea salariilor pentru un sezon. În conformitate cu materia primă preconizată și parametrii acesteia, stabiliți după prognozele secției de materie primă, poate fi apreciată cantitatea de zahăr care se obține în urma prelucrării volumului sfeclei de zahăr respectiv. În baza cheltuielilor enumerate mai sus, se calculează costul producției. Stabilirea cantității de zahăr determină prognozarea potențialelor cheltuieli de depozitare, precum și cele de comercializare (cheltuieli de transport, certificarea calității, după necesitate – servicii ale brokerilor vamali etc.) a acesteia.

Sistemul de bugetare prevede și calculul cheltuielilor perioadei inactive și a perioadei de reparații. Cheltuielile administrative rezultă din activitatea financiară și alte activități operaționale. Bugetul pentru investiții este preluat din business plan și este repartizat pe lucrări conform necesităților întreprinderii și a eficienței economice care este calculată în reper cu indicatorul de cost al capitalului (WACC). Prin determinarea cheltuielilor expuse, compania planifică *cash-flow*ul. Prețul orientativ și graficul de vânzări pentru anul următor se stabilește, reieșind din cash-flow, volumele de producție finită și din situația de pe piață, stabilindu-se și marja potențială pentru produsele comercializate către gospodăriile agricole (materiale, servicii).

Dacă bilanțul dintre diferența veniturilor și cheltuielilor din cash-flow este negativă atunci compania încearcă să eșaloneze anumite plăți sau să semneze contracte cu o perioadă de achitare mai târzie sau caută resurse financiare adiționale. Bugetul se poate finaliza, reieșind din cash-flowul companiei, prin elaborarea rezultatului financiar și a bilanțului contabil cu calculul ulterior al indicatorilor de lichiditate, rentabilitate etc. Bugetele companiei se află în strânsă legătură cu centrele de cost, însă fără existența unei delimitări clare, reprezentative, care să reflecte grafic aceste relații. Dacă bugetarea este înțeleasă drept o strategie de management, iar bugetele – niște instrumente în acest sens, atunci întreprinderea devine un obiect de conducere. Așadar, bugetarea permite repartizarea cheltuielilor din punct de vedere economic și strategic, centrele de cost asigurând o imagine concretă (pe centre) despre locul de apariție a acestor cheltuieli. Cheltuielile formate pe centre sunt create în baza și în limita a mai multor bugete, acestea pot fi incluse într-un buget sau mai multe. Ar fi necesară crearea unei structuri care să sistematizeze relația dintre bugete și centrele de cost, contribuind astfel la planificarea cât mai exactă și monitorizarea eficientă a utilizării resurselor financiare alocate, corelând¹ centrele de cost cu șaisprezece bugete: bugetul materie primă (MP), bugetul asistență agricolă (AG), bugetul materiale auxiliare (MA), bugetul aprovizionare (A), bugetul creditor (Cr.), bugetul produse finite (PF), bugetul remunerarea muncii (RM), bugetul cheltuieli indirecte (CI), bugetul reparații (R), bugetul vânzări (V), bugetul comercial (C), bugetul debitor (D), bugetul cheltuieli (CGA) și bugetul de investiții (I). Drept model, a fost elaborată o schemă corelativă, reprezentată în *Tabelul 1*, pentru cheltuielile din secția materie primă:

Tabelul 1. Componentele de structură ale bugetului

Denumirea centrului de cost	Se include în bugetul															
	MP	AG	MA	A	Cr	PF	P	RM	CI	R	V	C	D	AF	CGA	I
1. Secția de materie primă																
2. Recepționarea sfeclei																
3. Laboratorul de materie primă																
4. Mașini pt. descărcarea sfeclei																
5. Mașini și mecanisme/remorci																
6. Tehnica agricolă																
7. Lucrări agricole demonstrative (arendate)																
8. Cultivarea sfeclei de zahăr																

Repartizarea bugetelor și urmărirea încadrării cheltuielilor în limitele acestora se va face la nivel de centru de cost. Valorile stabilite de top management vor fi reprezentate procentual pe centre de cost în conformitate cu necesitățile stabilite, iar repartizarea se poate duce la nivel de luni, trimestre. Conform cu repartizarea bugetului pe perioade vor fi centralizate cheltuielile pe centru de cost. Se va verifica dacă cheltuielile se încadrează în buget. În caz contrar, se vor transmite alerte către factorii de decizie.

¹Celulele **întunecate** din tabele reprezintă punctul de corelație (cheltuielile dintr-un centru de cost se includ și se realizează în limita bugetelor intersectate).

Astfel întreprinderea va avea criterii bine definite pentru stabilirea bugetelor și în același timp – o structură de centre de cost funcțională. Desfășurarea oricărei activități înseamnă, în primul rând, asigurarea resurselor bugetare și în al doilea rând, controlul costurilor. Avantajul monitorizării costurilor pe centre este evident: divizând responsabilitățile pe unități, se stabilește real cine și pentru ce poartă răspundere, se obține posibilitatea de a evalua rezultatele și de a le coordona cu activitățile întreprinderii, de crea un sistem eficient de motivare a angajaților în îndeplinirea sarcinilor necesare.

Concluzie:

Managementul prin bugete oferă diverse avantaje, asigurând eficientizarea modului de funcționare a întreprinderii, este o bună modalitate de a comunica planificarea efectuată la alte nivele și structuri ale organizației, prin stabilirea bugetelor divizionare, departamentale, secționale și a responsabilităților atribuite, reducându-se posibilitatea de a întrece limita bugetului stabilit. Prin bugete se operează cu anumite obiective, astfel managerii de departamente se orientează asupra atingerii lor, bugetele fiind un punct de referință pentru controlul operațiunilor financiare. Implicând în procesul de bugetare manageri de mai multe nivele se creează și un spirit de echipă și cooperare, iar la sfârșit, rezultatele pot fi ușor monitorizate și propuse măsuri și noi obiective.

Moldova Zahăr SRL ÎCS, a doua companie de pe piața Republicii Moldova, în procesul de gestiune financiară, aplică metoda bugetelor pentru menținerea sub control a costurilor. Deoarece nu există o relație bine definită dintre bugetele create și cheltuielile apărute în centrele de cost, ar fi necesară crearea unui sistem ce ar reflecta eficient coordonarea dintre informația din centrele de cost și cheltuieli cu informația din bugetele propuse.

Bibliografie:

1. *Economia întreprinderii industriale*, Gheorghită M., Cuvântul-ABC, 2011, 280 p.
2. *Cost Accounting: Traditions and Innovations*, Jesse T. Barfield, Cecily A. Raiborn, Michael R. Kinney, Thomson Learning EMEA, 2001, 960 p.
3. *Economie politică I*, Ed. a V-a, Enache C., Mecu C., Fundației România de Măine, 2007, 328 p.
4. *Managementul costurilor și contabilitatea managerială*, Bugaian L., Ch.: Bons Offices, 2003, 150 p.