



BUGETAREA CHELTUIELILOR DE CAPITAL ȘI ANALIZA COSTURILOR

CAPITAL EXPENDITURE BUDGETING AND COST ANALYSIS

*General de brigadă (r) prof.univ.dr. Mircea UDRESCU**
*Locotenent-colonel drd. Florin MĂCIUCĂ***

Rezumat: Calitatea de membru NATO a adus României garanții reale în planul securității și apărării naționale, dar și obligații ce țin de acest statut, precum și de procesul consolidării cooperării transatlantice. În acest context, Președintele României s-a angajat explicit, în Strategia națională de Apărare a Țării pentru perioada 2020-2024 sensul că va susține aplicarea fermă, în continuare, de către România a angajamentului de a finanțarea de cel puțin 2% din PIB pentru apărare. În contextul acestei viziuni strategice, o problematică de maximă importanță care a preocupat și continuă să preocupe organele de decizie din cadrul Ministerului Apărării Naționale constă în găsirea de soluții practice pentru trecerea de la sistemul anual de finanțare la implementarea sistemului de planificare, programare, bugetare și evaluare multianual, acceptat de țările membre NATO. Bugetarea cheltuielilor de capital presupune luarea unor decizii de planificare pe termen lung a costurilor ce formează un proiect multianual. Ca atare, bugetarea cheltuielilor de capital constituie un instrument de decizie și control aplicat pe o perioadă de mai mulți ani. În principal, literatura de specialitate a sistematizat șase etape importante ale bugetării cheltuielilor de capital, astfel: etapa identificării, etapa căutării, etapa colectării de informații, etapa selecției, etapa finanțării și etapa implementării, controlului și evaluării. Pentru evaluarea principală a calității implementării proiectelor multianuale de bugetare a cheltuielilor, organizațiile militare își pot constitui un portofoliu de indicatori financiari interni, cu trimitere, după caz, la: informația financiară externă (cum ar fi cursul de schimb actualizat), informația nefinanciară internă (cum ar fi rata defectiunilor, nivelul cheltuielilor cu mentenanța, nivelul cheltuielilor cu serviciile externalizate etc.), precum și informația nefinanciară externă (cum ar fi gradul de satisfacție al personalului). Acești indicatori pot fi comparați cu cei înregistrați de alte organizații militare care desfășoară proiecte

* membru titular al Academiei Oamenilor de Știință din România, udrescumircea@yahoo.com

** Școala Doctorală, Universitatea Națională de Apărare Carol I, florinmcc@yahoo.com.



multianuale similare. Pentru stabilirea unor astfel de indicatori de performanță în baza datelor contabile este necesară parcurgerea următoarelor etape, astfel: alegerea indicatorilor de performanță care decurg și se aliniază cu țelurile financiare ale ordonatorului de credite superior și definirea fiecărei componente a indicatorului de performanță; stabilirea orizontului de timp pentru fiecare indicator de performanță; alegerea de indicatori de performanță alternativi; alegerea nivelurilor-țintă de performanță; alegerea datelor pentru fundamentarea acțiunii de feedback.

Cuvinte cheie: cost, proiect, planificare, bugetare, cheltuială, contabilitate, financiară.

Abstract: *NATO membership has brought Romania real guarantees in terms of national security and defense, but also obligations related to this status, as well as the process of strengthening transatlantic cooperation. In this context, the President of Romania has explicitly committed, in the National Strategy for National Defense for the period 2020-2024, the sense that he will support the firm application, further, by Romania of the commitment to finance at least 2% of GDP for defense. In the context of this strategic vision, a major issue that has concerned and continues to concern the decision-making bodies of the Ministry of National Defense is to find practical solutions for the transition from the annual funding system to the implementation of the planning, programming, budgeting and multi-annual evaluation, accepted by NATO member countries. Budgeting capital expenditures involves making long-term cost planning decisions that form a multi-annual project. As such, the budgeting of capital expenditure is an instrument of decision and control applied over a period of several years. Mainly, the literature has systematized six important stages of capital expenditure budgeting, as follows: the identification stage, the search stage, the information collection stage, the selection stage, the financing stage and the implementation, control and evaluation stage. For the main assessment of the quality of the implementation of multiannual expenditure budgeting projects, military organizations may set up a portfolio of internal financial indicators, with reference, where appropriate, to: external financial information (such as updated exchange rate), internal non-financial information (such as the failure rate, the level of maintenance costs, the level of expenditure on outsourced services, etc.), as well as external non-financial information (such as staff satisfaction). These indicators can be compared with those recorded by other military organizations carrying out similar multi-annual projects. In order to establish such performance indicators based on accounting data, it is necessary to go through the following steps, as follows: choosing the performance indicators that flow and align with the financial goals of the*



authorizing officer and defining each component of the performance indicator; establishing the time horizon for each performance indicator; choosing alternative performance indicators; choosing target performance levels; choosing the data to substantiate the feedback action.

Keywords: *cost, project, planning, budgeting, expenditure, accountancy, financial.*

Introducere

Terminologia costurilor este fundamental legată de mulțimea sintagmelor care conțin noțiunea cost. Aproape nu mai este un efort pentru nimeni să vorbească despre costuri fixe, costuri variabile, costuri directe, costuri indirecte, dar se întâmpină greutăți în a încadra serios anumite costuri analitice în rândul acestora. De aceea, apreciem că între terminologia costurilor și calculația costurilor este o interacțiune evidentă, în sensul că, orice îmbogățire a terminologiei costurilor generează eforturi evidente de calculații ale acestora, iar orice calculație a costurilor poate constitui o porțiță pentru apariția de noi terminologii. La fel ca managerii celorlalte organizații publice, comandanții sistemelor militare sunt obligați să desfășoare activități specifice prin care trebuie: să mențină și să dezvolte sistemul; să prevadă evoluțiile imediate și ulterioare; să ia decizii pentru îndeplinirea obiectivelor încredințate; să organizeze și să planifice activitățile; să comande și să urmărească execuția; să controleze și să îndrume activitățile; să încadreze cu oameni competenți posturile structurilor comandate; să instruiască și să motiveze personalul angajat. De aceea, în cadrul instituției comenzii militare se regăsesc cerințe specifice managementului general, iar componenta economico-financiară a acesteia vizează aspecte calitative de administrare și gestionare, ce urmăresc: dezvoltarea – ca necesitate ce decurge din faptul că rezultatele eforturilor trebuie să aducă un plus de valoare adăugată în sistem; diagnoza – de stabilire a stării de fapt, ce decurge din analiza informațiilor privind mobilitatea indicatorilor economico-financiar și de calitate; prognoza – ca detectarea de tendințe ce implică aspectele financiare; decizia – ca alegere bine fundamentată a direcției de angajare a eforturilor financiare din multitudinea de variante posibile de acțiune; organizare și planificare – ca forme de punere în operă a eforturilor; controlul și coordonarea – ca pârgii de facilitare a asigurării execuției conform foii de parcurs; evaluarea – aprecierea contribuției aduse de persoane și structuri la atingerea



obiectivelor stabilite; motivarea – menținerea unui climat de încredere și predictibilitate. Ori toate aceste cerințe se regăsesc în mod particularizat în bugetarea cheltuielilor de capital și analiza costurilor.

Context principlal

România a devenit membru cu drepturi depline al NATO și al Uniunii Europene. Desigur, calitatea de membru NATO a adus României garanții reale în planul securității și apărării naționale, dar și obligații ce țin de acest statut, precum și de procesul consolidării cooperării transatlantice. În acest context, Președintele României s-a angajat explicit, în sensul că „Voi susține aplicarea fermă, în continuare, de către România a angajamentului de a finanțarea de cel puțin 2% din PIB pentru apărare, care, dincolo de aprecierea aliaților noștri, ne-a adus beneficii concrete pentru securitatea țării și a cetățenilor noștri. Grație acestui program, pe care l-am lansat la începutul mandatului meu precedent, suntem mai bine protejați în fața riscurilor și amenințărilor de securitate, deloc ipotetice în regiunea noastră. Fără o armată puternică, un stat nu are credibilitate internațională și strategică. Noua arhitectură a apărării impune asigurarea de resurse umane foarte bine pregătite și dotate, precum și capabilități interoperabile în sistemul de apărare colectivă a NATO. Existența unor resurse importante destinate înzestrării Armatei României și garanția acordării acestora pe termen lung constituie și un impuls necesar revigorării industriei naționale de apărare. Programe multianuale coerente pot oferi industriei românești șanse de relansare, în special prin cooperare industrială cu firmele de profil ale aliaților noștri.”¹

În contextul acestei viziuni strategice, o problematică de maximă importanță care a preocupat și continuă să preocupe organele de decizie din cadrul Ministerului Apărării Naționale constă în găsirea de soluții practice pentru trecerea de la sistemul anual de finanțare la implementarea sistemului de planificare, programare, bugetare și evaluare multianual, acceptat de țările membre NATO. Efortul general de adaptare vizează deopotrivă atât personalul de specialitate din toate structurile armatei, cât și factorii de conducere – care au calitatea de directori de programe, dar și de ordonatori

¹ Strategia Națională de Apărare a Țării pentru perioada 2020-2024, Monitorul Oficial, Partea I, nr. 574 din 1 iulie 2020, p. 2.



de credite -, în sensul cunoașterii și aplicării standardelor și procedurilor NATO în procesul edificării unei armate supuse transformărilor calitative.

Implementarea noului sistem de planificare multianuală a eforturilor bugetare a constituit o provocare deosebită a structurilor implicate, ce a vizat corelarea eforturilor structurilor de planificare cu eforturile celor de execuție, pentru aplicarea unitară a reglementărilor financiar-contabile din perspectiva exigențelor impuse de NATO, fiind necesare ajustări deosebite atât în plan normativ, cât și în cel execuție, într-un demers holistic ce a vizat: planificarea forțelor, planificarea armamentelor, planificarea pentru urgențe civile, planificarea pentru comandă, control, comunicații, planificarea logistică, planificarea în domeniul nuclear, precum și planificarea resurselor.

Planificarea economico-financiară a început să se realizeze prin ordonatorii de credite legal constituiți și îndreptățiți, care au fundamentat și continuă să fundamenteze activități ce vizează: angajarea, lichidarea și ordonanțarea cheltuielilor în limita creditelor bugetare repartizate și aprobate potrivit prevederilor legale; realizarea veniturilor; angajarea și utilizarea creditelor bugetare pe baza unei gestiuni financiare riguroase; asigurarea integrității bunurilor încredințate instituției; organizarea și ținerea la zi a contabilității și prezentarea la termen de situații financiare care să reflecte situația patrimoniului aflat în responsabilitate ; organizarea sistemului de monitorizare a achizițiilor publice și a programului de investiții publice; organizarea evidenței programelor; organizarea și ținerea la zi a evidenței patrimoniului. La fel ca managerii celorlalte organizații publice, comandanții sistemelor militare sunt obligați să desfășoare activități specifice prin care trebuie: să mențină și să dezvolte sistemul; să prevadă evoluțiile imediate și ulterioare; să ia decizii pentru îndeplinirea obiectivelor încredințate; să organizeze și să planifice activitățile; să comande și să urmărească execuția; să controleze și să îndrume activitățile; să încadreze cu oameni competenți posturile structurilor comandate; să instruiască și să motiveze personalul angajat. De aceea, în cadrul instituției comenzii militare se regăsesc cerințe specifice managementului general, iar componenta economico-financiară a acesteia vizează aspecte calitative de administrare și gestionare, ce urmăresc: dezvoltarea – ca necesitate ce decurge din faptul că rezultatele eforturilor trebuie să aducă un plus de valoare adăugată în sistem; diagnoza – de stabilire a stării de fapt, ce decurge din analiza informațiilor



privind mobilitatea indicatorilor economico-financiari și de calitate; prognoza – ca detectarea de tendințe ce implică aspectele financiare; decizia – ca alegere bine fundamentată a direcției de angajare a eforturilor financiare din multitudinea de variante posibile de acțiune; organizare și planificare – ca forme de punere în operă a eforturilor ; controlul și coordonarea – ca pârghii de facilitare a asigurării execuției conform foii de parcurs; evaluarea – aprecierea contribuției aduse de persoane și structuri la atingerea obiectivelor stabilite; motivarea – menținerea unui climat de încredere și predictibilitate.

Ca urmare a implementării sistemului NATO de bugetare multianuală a eforturilor din domeniul militar, s-au adus reglementări care au vizat, după caz: controlul societății civile asupra organismului militar; instituționalizarea responsabilităților statului asupra problematicei securității naționale ; dimensionarea forțelor militare în corelație cu misiunile încredințate; asigurarea unei circulații libere a informațiilor bugetare; definirea costurilor și cheltuielilor în legătură cu securitatea națională; fundamentarea politicilor de dotare a forțelor cu tehnică militară; dimensionarea eforturilor de participare a forțelor la misiuni internaționale etc.

Dimensiuni esențiale ale analizei costurilor

Comandanții, din poziția lor de ordonatori de credite, se confruntă în permanență cu provocarea de a echilibra în permanență proiecțiile de costuri pe termen lung cu presiunea costurilor pe termen scurt, astfel încât cheltuirea fondurilor la dispoziție să se în cadreze cât mai bine în coordonate de eficacitate și eficiență avute în vedere de către societate în general. Pentru acest lucru, comandanții sunt obligați să integreze analizele financiare și nefinanciare în procesele decizionale proprii ce vizează planificările pe termen lung. Pentru o bună fundamentare a deciziilor în domeniu, bugetarea cheltuielilor de capital constituie o metodă la îndemâna ordonatorilor de credite de a selecta proiecte ce se întind pe o perioadă de mai mulți ani. Desigur, analiza costurilor fiecărui proiect al bugetării cheltuielilor de capital diferă de analiza costurilor aferente fiecărui exercițiu contabil.

Pentru a scoate în evidență cele două tipuri de analiză a costurilor, în figura 1 se ilustrează dimensiunile diferite ale analizei costurilor: pe



orizontală, ca dimensiune în timp a proiectului, și pe verticală, ca dimensionare a perioadei contabile.

Detalii	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Proiect A						
Proiect B						
Proiect C						
Proiect D						

Figura nr.1: Dimensiuni ale analizei costurilor de capital

Fiecare proiect este reprezentat ipotetic de un dreptunghi distinct , a cărui latură orizontală exprimă durată multianuală în timp. Fiecare proiect începe și se termină în momente de timp diferite și se desfășoară pe momente de timp diferite, mai lungi decât un an. Bugetarea cheltuielilor de capital pe proiect pune accentul pe analiza fiecărui proiect, pe tot timpul desfășurării acestuia, prin luarea în considerație a tuturor fluxurilor de trezorerie. Dreptunghiul pe verticală pentru exercițiul contabil al anului 2021 exprimă concentrarea eforturilor financiare pentru toate proiectele.

Sistemul de contabilizare ia în calcul costurile estimate pe întreaga perioadă a ciclului de viață al proiectului, cu toate costurile aferente susținerii în timp a investițiilor.

Etapile bugetării cheltuielilor de capital

Bugetarea cheltuielilor de capital presupune luarea unor decizii de planificare pe termen lung a costurilor ce formează un proiect multianual. Ca atare, bugetarea cheltuielilor de capital constituie un instrument de decizie și control aplicat pe o perioadă de mai mulți ani. În principal, literatura de specialitate a sistematizat șase etape importante ale bugetării cheltuielilor de capital, astfel: etapa identificării, etapa căutării, etapa colectării de informații, etapa selecției, etapa finanțării și etapa



implementării, controlului și evaluării. Scopurile de bază și conținutul pe scurt al acestor etape sunt prezentate în tabelul următor, astfel²:

Etapa	Obiectiv/Scop	Conținut esențial
Etapa identificării	Se determină tipurile de proiecte ce vizează cheltuielile de capital necesare pentru atingerea obiectivelor proprii organizației.	De exemplu, o strategie de diferențiere a produsului în scopul creșterii eficacității poate fi dezvoltată/promovată prin implementarea unor proiecte de dezvoltare care vizează fie prospectarea unor piețe convingătoare, fie dezvoltarea de produse proprii, de calitate superioară, menite să atragă clienți potențiali și să dezvolte piețe noi. Soluția are mari șanse de implementare dacă strategia proiectului se axează pe atingerea performanței de lider al costurilor, ce susțin indicatori de eficacitate și eficiență superiori. Desigur, identificarea tipurilor de proiecte de capital este în mare parte responsabilitatea managementului de nivel operațional și ar trebui să fie ghidată de misiunile, obiectivele și strategiile organizației militare.
Etapa căutării	Analiza alternativelor în urma cărora se consideră că se pot atinge obiectivele organizației.	Se formează echipe multifuncționale, care acoperă componentele întregului lanț valoric. Aceste echipe evaluează tehnologii, utilaje, piețe și alternative, structurând alternative posibile, în toată complexitatea lor, însoțite de surse de informații credibile.
Etapa colectării de informații	Fiecare variantă posibilă este susținută de indicatori diverși, care fundamentează	Costurile și beneficiile, cantitative și calitative, se integrează indicatorilor de performanță urmăriți. Indicatorii financiari cantitative sunt corelați cu aspecte nefinanciare, cantitative sau

² Prelucrare după Charles T. Hornngren, Srikant M. Datar, George Foster, Contabilitatea costurilor, Editura Arc, 2006, p. 785.



	în final indicatorii finali de performanță.	necantitative, ce pot influența deciziile de proiect.
Etapa selecției	Decizia asupra proiectului ce va necesita bugetare.	Analiza cantitativă formală, susținută de regulă de specialiști de domeniu, are la bază argumente financiare și tehnice. Ordonatorii de credite, la rândul lor, reevaluează concluziile la care s-a ajuns pe baza analizelor formale, adăugând la procesul propriu de decizie aspecte ce țin de factori nefinanțari. În majoritatea cazurilor, organizațiile aleg proiecte a căror eficacitate și eficiență să întrecă cu mult costurile așteptate la acest moment.
Etapa finanțării	Obținerea de fonduri menite să pună în operă proiectul.	Se identifică toate sursele de finanțare.
Etapa implementării, controlului și evaluării	Cu ajutorul finanțării și prin implicare organizațională proiectul capătă formă materială.	Se demarează proiectul și se monitorizează evoluția acestuia. Ordonatorul de credite urmărește ca investiția să se încadreze în prevederile bugetare. Pe măsură ce proiectul generează fluxuri de trezorerie, monitorizarea și controlul pot include acțiuni de audit profesionist, pentru a evalua modul în care se realizează principalii indicatori de calitate.

Particularizări ale managementului proiectului.

Etapa de implementare, control și evaluare din cadrul bugetării cheltuielilor de capital este cunoscută ca fiind forma de bază a managementului proiectului. În cadrul managementului proiectului se disting două tipuri de activități: controlul managerial al activității de investiție și controlul managerial al întregului proiect (auditul post-investițional).

Controlul managerial al activității de investiție exprimă preocuparea managerilor de urmărire transpunerea în practică a fiecărui element care dă consistență proiectului de investiții. Proiectele de bugetarea a cheltuielilor



de capital, de exemplu cumpărarea unui echipament pentru videoconferințe este ușor de implementat, dar construirea unui centru de comunicații devine o activitate de maximă complexitate, ce necesită mult timp și ajustări complicate. În cel de-al doilea caz, monitorizarea și controlul programelor și a bugetelor devin componente manageriale importante pentru a asigura succesul întregului proiect.

Controlul managerial al proiectului (auditul post-investițional) oferă ordonatorului de credite un adevărat feedback referitor la rezultatele unui proiect, astfel încât acesta să poată compara rezultatele efective cu așteptările de eficacitate așteptate la selectarea proiectului. În cazurile în care rezultatele efective sunt mai scăzute decât cele estimate inițial, ordonatorul de credite este îndreptățit să facă investigații de amploare, pentru a se convinge dacă rezultatul înregistrat are drept cauză estimările inițiale mult prea optimiste sau este consecința implementării defectuoase (frauduloase) a proiectului. Oricare dintre aceste concluzii ridică semne serioase de întrebare asupra moralității și profesionismului echipei manageriale de proiectare, dar și de implementare a proiectului.

Estimările mult prea optimiste conduc spre selectarea unui program care, în alte condiții, ar fi trebuit respins. Estimările optimiste pot fi descurajate prin angajarea de răspunderi în sarcina persoanelor care au patronat un asemenea comportament. Atunci când un ordonator de credite este interesat în obținerea de aprobări pentru investiții de capital, ordonatorul de credite de nivel superior ar trebui să dispună post-factum de estimările susținute inițial, care ar trebui actualizate cu argumentări științifice și metodologice ce nu lasă loc unor interpretări negative de natura competențelor profesionale și moralității. Auditul post-investițional, final sau de parcurs, ca stil managerial, descurajează în bună măsură previziunile nerealiste.

Auditul post-investițional necesită competențe profesionale și integritate morală. El trebuie făcut numai după ce rezultatele proiectului sunt clare, sau după ce o secvență a acestuia s-a definitivat și poate fi estimată corect. Un audit făcut prea devreme poate conduce la concluzii greșite. Obținerea rezultatelor efective care să fie ulterior comparate cu estimările inițiale este deseori dificilă, tocmai de aceea proiectul trebuie să conțină criteriile de apreciere a rezultatelor efective, pentru a se îndreptăți orice acțiune de audit intern.



Concluzii

De cele mai multe ori, măsurarea performanței urmărește contexte contabile specifice. Specialiștii în domeniu aduc tot mai multe argumente în direcția implementării în cadrul proiectelor multianuale a indicatorilor de performanță meniți să motiveze personalul implicat în toate fazele acestora. Măsurarea performanței este parte integrantă a oricărui sistem de control managerial. Planificarea strategică și deciziile de control necesită informații cu privire la modul în care se veghează asupra integrității comportamentale a personalului responsabil pe elemente de proiect. Desigur, organismul militar desfășoară proiecte multianuale de achiziționare de armamente, care au un statut aparte, dar desfășoară și proiecte multianuale care vizează lucrări de construcții, de dotare cu echipamente diferite etc. ce necesită responsabilizare în legătură cu nivelurile de performanță așteptate. Pentru a fi eficienți, indicatorii de performanță (financiari și nefinanciari), împreună cu criteriile de recompense și retribuții, trebuie să să-i motiveze pe cei care veghează la buna atingere a obiectivelor proiectelor multianuale. Mulți indicatori de performanță, cum ar fi profitul resimțit din exploatare, se poate concretiza prin utilizarea informațiilor financiare interne. Organizațiile militare își pot constitui un portofoliu de indicatori financiari interni, cu trimitere, după caz, la: informația financiară externă (cum ar fi cursul de schimb actualizat), informația nefinanciară internă (cum ar fi rata defectiunilor, nivelul cheltuielilor cu mentenanța, nivelul cheltuielilor cu serviciile externalizate etc.), precum și informația nefinanciară externă (cum ar fi gradul de satisfacție al personalului). Acești indicatori pot fi comparați cu cei înregistrați de alte organizații militare care desfășoară proiecte multianuale similare. Pentru stabilirea unor astfel de indicatori de performanță în baza datelor contabile este necesară parcurgerea următoarelor etape, astfel: alegerea indicatorilor de performanță care decurg și se aliniază cu țelurile financiare ale ordonatorului de credite superior și definirea fiecărei componente a indicatorului de performanță; stabilirea orizontului de timp pentru fiecare indicator de performanță; alegerea de indicatori de performanță alternativi; alegerea nivelurilor-țintă de performanță; alegerea datelor pentru fundamentarea acțiunii de feedback. Desigur, acești pași nu trebuie urmați neapărat în această ordine de expunere. Răspunsurile la întrebările ridicate la fiecare etapă depind de



convingerile managementului superior referitoare la capacitatea fiecărei alternative de a îndeplini criteriile de comportament pentru congruența Țelurilor, efortul managerial, evaluarea performanței și autonomia proiectului. Indicatorii de performanță nu își propun o vânătoare de vinovați, ci crearea de responsabilități menite să asigure performanță așteptată.



BIBLIOGRAFIE

- *** Strategia Națională de Apărare a Țării pentru perioada 2020-2024, Monitorul Oficial, Partea I, nr. 574 din 1 iulie 2020;
- UDRESCU M. și colab. , „Logistică și subsisteme logistice ale firmei”, Editura Academiei Oamenilor de Știință din România, București, 2018;
- ARMSTRONG M., „Cum să fii un manager și mai bun”, Editura Meteor Press, București, 2007;
- DRUKER P., „Despre decizie și eficacitate”, Editura Meteor Press, București, 2008.
- HILL N., „De la idee la bani”, Editura Curtea Veche, București, 2013;
- HORNGREN C.T., DATAR M. S., FOSTER G., „Contabilitatea costurilor”, Editura Arc, București, 2006;
- MACIARIELLO J., DRUKER P., „Curs de formare pentru manageri”, Editura Litera, București, 2014;

