

CONSIDERAȚII PRIVIND BUGETAREA COSTURILOR DE REPARAȚII ALE MIJLOACELOR FIXE

*Lect. univ. Inga Cotoros, ASEM
optimconsulting@mail.ru*

Enterprise budgets plot trajectories in order to achieve the intended purpose. Subsequent events directed on these trajectories, will evolve, more or less, in this regard, according to the realism of the financial forecast and management of work.

Concern for the financial forecast must be accompanied by control of budgetary achievements to forecast, the causes of deviations, to modify, as appropriate, the forecast when the reality requires it or, conversely, to act on the functioning, in order to reach the achievements of predictions.

Cuvinte-cheie: *buget, abatere, costuri de reparații, costuri ulterioare, prognoză, executarea bugetului.*

În condițiile economiei contemporane, problema gestionării financiare a entității, care se realizează prin intermediul planurilor financiare operative, cu aplicarea sistemului bugetar, rămâne a fi una din problemele cele mai stringente. Bugetarea reprezintă un instrument specific al gestiunii financiare, esența căreia poate fi interpretată ca un sistem integrat de: elaborare a bugetelor, control curent asupra executării bugetelor aprobate și de evidență a abaterilor. În acest context, bugetul entității fiind un mijloc de echilibrare a veniturilor și cheltuielilor, încasărilor și plăților de mijloace bănești. La baza conceptului de bugetare, stă asigurarea funcționării cu succes a entității prin ajustarea planurilor strategice cu cele curente și operaționale, crearea unui sistem calitativ și oportun de informare a managerilor de diferite ranguri și a unui sistem de control și execuție a planurilor financiare.

Probleme teoretice și metodologice de organizare a procesului bugetar sunt destul de detaliat discutate în lucrările unor experți occidentali, precum: K. Druri, Han D., Ryan B., R. Mann, Mayer W., Meskan M., Charles T. Horngren, George Foster, M. Shim și alții, datorită importanței tot mai mare a bugetului în activitatea companiilor străine.

În Republica Moldova, aplicarea directă de către entități a metodelor și tacticilor economiștilor din Occident din domeniul bugetării, este imposibilă fără o adaptare la condițiile interne de planificare financiară, a specificului de gestiune a acestuia, a sistemului contabil și de raportare financiară.

În literatura economică din Federația Rusă, problemele legate de metodologia de prognozare a principalilor indicatori financiari, de elaborare a principalelor tipuri de bugete, precum și analiza abaterilor indicatorilor, de facto, față de cei planificați, sunt expuse destul de amănunțit în lucrările autorilor T.K. Beni, S.N. Zaițeva, P.D. Alekseevoi, V.M. Fedosova, V.E. Hruțikovo ș.a.

Cu toate acestea, o serie de probleme de ordin teoretic, metodologic și practic referitoare la bugetarea activității încă nu au fost elaborate, în special în ceea ce privește specificul planificării costurilor reparațiilor mijloacelor fixe, fiind și mai puțin analizate în cadrul studiilor din Republica Moldova.

Se cere remarcat faptul că bugetul costurilor de reparații este un plan de lucru coordonat, care nu trebuie examinat numai din punct de vedere al mărimii resurselor necesare pentru efectuarea reparațiilor conform planului. El servește ca bază pentru:

- determinarea mărimii costurilor ulterioare;
- finanțarea reparațiilor în scopul obținerii beneficiilor economice suplimentare;

- decontările cu antreprenorii pentru lucrările efectuate;
- compensarea altor costuri/cheltuieli.

În practica contabilă a entităților autohtone, nu are loc determinarea mărimii costurilor ulterioare și a surselor de finanțare a reparațiilor din momentul bugetării costurilor de reparații, ceea ce nu asigură, în deplină măsură, relevanța și credibilitatea informațiilor procesului decizional. Considerăm necesară estimarea acestor costuri în cadrul procesului de bugetare, care va contribui la obținerea informațiilor utile pentru luarea unor decizii optime și raționale privind corectitudinea și operativitatea calculării costurilor de reparație. În vederea prezentării detaliate a informațiilor sus-menționate, autorul a elaborat formatul prognozei surselor de finanțare a reparațiilor și a costurilor ulterioare, care este prezentat în tabelul 1.

Tabelul 1

Prognoza surselor de finanțare a reparațiilor mijloacelor fixe și a costurilor ulterioare

(în mii lei)

Nr. crt.	Perioada	Costuri prognozate			Surse de finanțare a reparațiilor și costurilor ulterioare				
		total	inclusiv aferente:		total	inclusiv pe seama:			
			reparațiilor	Costurilor ulterioare		profitului anilor precedenți	rezervelor de capital	proviziunilor	costurilor/cheltuielilor curente
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1.	Total, inclusiv:	24 533,8	23 172,4	1 361,4	44 525,9	8 459,92	10 240,95	8 014,66	17 810,36
2.	trimestrul I	5 696,0	5 696,0	0,0	10 614,2	2 016,69	2 441,26	1 910,55	4 245,68
3.	trimestrul II	7 028,4	7 028,4	0,0	10 970,6	2 084,41	2 523,23	1 974,70	4 388,24
4.	trimestrul III	6 740,0	6 740,0	0,0	11 546,3	2 193,79	2 655,64	2 078,33	4 618,52
5.	trimestrul IV	5 069,4	3 708,0	1 361,4	11 394,8	2 165,01	2 620,80	2 051,06	4 557,92

Sursa: elaborat de autor conform datelor SRL „Chișinău-Gaz” pe anul 2012

După cum rezultă din tabel, entitatea analizată recuperează costurile de reparații, preponderent, pe seama costurilor/cheltuielilor curente și a proviziunilor. Totodată, unele costuri de reparații sunt recuperate din contul profitului anilor precedenți și al rezervelor de capital, ceea ce, în opinia noastră, nu este corect și rezonabil sub aspect economic, fiindcă sursele nominalizate au fost deja impozitate, reprezintă elemente de capital propriu care aparțin proprietarilor și, de regulă, sunt destinate pentru plata dividendelor.

Pentru bugetarea costurilor privind reparațiile mijloacelor fixe, este necesar să se acorde o atenție specială devizelor de costuri/cheltuieli de care dispun. Practica verificărilor din partea organelor fiscale demonstrează că, deseori, devizele de cheltuieli pentru reparații se dovedesc, de fapt, devize de cheltuieli pentru reconstrucții, reutilări etc., ceea ce va conduce la consecințe nefaste.

Bugetul costurilor de reparații trebuie să constituie un ajutor, nu doar un decor, în activitatea entității. Întocmirea lor trebuie să se facă cu costuri minime pentru entitate. Formatele bugetare necesare pot fi elaborate pe baza tabelelor electronice sau a unui soft specializat. Avantajul bugetelor cu interfață electronică rezidă în faptul că toate bugetele dintr-un sistem pot fi corelate între ele ca un tot întreg. Dacă se schimbă o variabilă dintr-un buget, această schimbare se va reflecta automat în toate celelalte bugete care se află în legătură prin această variabilă.

Elaborarea bugetului trebuie efectuată într-o succesiune bine determinată, trecându-se de la elementele simple la cele mai complicate ale reparațiilor. În procesul de bugetare, trebuie să se găsească echilibrul între obiective și resurse. O entitate de succes va atinge acest echilibru lucrând la buget până când va corecta activitățile în așa mod, încât să atingă și obiectivele stabilite, iar dacă entitatea își schimbă obiectivele reieșind din buget, atunci activitățile ei se soldează cu eșec, fiindcă, în acest caz, ea pornește de la resurse către obiective.

În acest context, s-a elaborat un model de buget al costurilor de reparații, care este prezentat în tabelul 2.

Bugetul costurilor de reparații ale mijloacelor fixe

Denumirea entității *SRL "Chișinău-Gaz"*

Denumirea obiectivului *reparații*

Întocmit în prețuri curente pentru anul 2012

(în mii lei)

Nr. crt.	Articole de costuri/cheltuieli	Bugetul de costuri și cheltuieli, total	inclusiv pe trimestre			
			I	II	III	IV
1	2	3	4	5	6	7
I.	Costuri și cheltuieli - total	67 809,8	16 767,0	17 067,1	17 103,4	16 872,3
1.	Costuri și cheltuieli materiale - total	3 134,5	643,2	896,4	905,0	689,9
1.1.	materie primă și materiale	2 603,6	527,9	738,9	749,0	587,8
	<i>deservirea tehnică a rețelelor de distribuție a gazelor naturale</i>	<i>445,7</i>	<i>99,4</i>	<i>132,3</i>	<i>121,7</i>	<i>92,3</i>
	<i>reparația rețelelor de distribuție a gazelor naturale</i>	<i>795,9</i>	<i>166,1</i>	<i>232,5</i>	<i>261,2</i>	<i>136,1</i>
	<i>reparația rețelelor în urma diagnosticului</i>	<i>387,7</i>	<i>68,6</i>	<i>125,0</i>	<i>121,8</i>	<i>72,3</i>
	<i>deservirea aparatelor de măsură și control</i>	<i>430,5</i>	<i>91,5</i>	<i>113,3</i>	<i>115,5</i>	<i>110,2</i>
	<i>reparația aparatelor de măsură și control</i>	<i>499,0</i>	<i>91,1</i>	<i>124,6</i>	<i>117,6</i>	<i>165,7</i>
	<i>reparația mijloacelor de transport auto</i>	<i>44,8</i>	<i>11,2</i>	<i>11,2</i>	<i>11,2</i>	<i>11,2</i>
1.2.	piese de schimb	331,2	82,8	82,8	82,8	82,8
1.3.	materiale de construcție pentru reparații	199,7	32,5	74,7	73,2	19,3
	<i>reparația rețelelor în urma diagnosticului</i>	<i>72,0</i>	<i>8,6</i>	<i>20,8</i>	<i>23,3</i>	<i>19,3</i>
	<i>reparația clădirilor administrative</i>	<i>127,7</i>	<i>23,9</i>	<i>53,9</i>	<i>49,9</i>	<i>0,0</i>
2.	Costuri și cheltuieli pentru servicii - total	1 556,0	341,4	388,2	415,4	411,0
2.1.	reparația mijloacelor fixe	235,9	59,2	59,2	59,2	58,3
	<i>reparația rețelelor de distribuție a gazelor naturale și a utilajului</i>	<i>59,0</i>	<i>15,0</i>	<i>15,0</i>	<i>15,0</i>	<i>14,0</i>
	<i>reparația clădirilor administrative</i>	<i>0,0</i>				
	<i>reparația mijloacelor de transport auto</i>	<i>76,9</i>	<i>19,2</i>	<i>19,2</i>	<i>19,2</i>	<i>19,3</i>
	<i>altele</i>	<i>100,0</i>	<i>25,0</i>	<i>25,0</i>	<i>25,0</i>	<i>25,0</i>
2.2.	alte costuri	1 320,1	282,2	329,0	356,2	352,7
	<i>verificarea periodică a contoarelor</i>	<i>424,6</i>	<i>86,5</i>	<i>108,2</i>	<i>110,1</i>	<i>119,8</i>
	<i>reparația contoarelor</i>	<i>0,0</i>				
	<i>reparația și testarea altor instalații</i>	<i>25,2</i>	<i>4,8</i>	<i>2,4</i>	<i>0,3</i>	<i>17,7</i>
	<i>alte costuri</i>	<i>870,3</i>	<i>190,9</i>	<i>218,4</i>	<i>245,8</i>	<i>215,2</i>
3.	Costuri și cheltuieli pentru retribuirea muncii	63 119,3	15 782,4	15 782,5	15 783,0	15 771,4
3.1.	Retribuirea muncii	47 462,6	11 867,8	11 867,9	11 868,0	11 858,9
3.2.	Ajutor material și alte sporuri conform contractului colectiv de muncă	2 434,1	608,4	608,4	608,7	608,6
3.3.	Contribuții la asigurări sociale și medicale obligatorii	13 222,6	3 306,2	3 306,2	3 306,3	3 303,9

Întocmit : _____
(funcția, semnătura)

Verificat: _____
(funcția, semnătura)

Sursa: elaborat de autor conform datelor SRL „Chișinău-Gaz” pentru anul 2012

Procesul bugetar nu se limitează doar la stadiul de întocmire a bugetului. Acesta constituie un ciclu neîntrerupt, în care planificarea pentru următoarea perioadă se face pe baza unui plan real de analiză a executării bugetului costurilor/cheltuielilor de reparații ale mijloacelor fixe în perioada de referință.

Controlul executării bugetului costurilor de reparații reprezintă, de fapt, o analiză permanentă în vederea depistării cauzelor care influențează atât pozitiv, cât și negativ desfășurarea activității. Acesta joacă un rol „pro-activ” pe lângă responsabilii bugetari (direcția generală, uzine, secții), determinând și furnizând informații la zi despre „mersul afacerilor”. Controlul de gestiune atrage atenția, atunci când este cazul, detectează riscurile, evită exclusivitățile, implică și validează tot ce ține de atragerea și utilizarea resurselor. Controlul executării bugetului se manifestă, printr-o prezență activă, în diferite structuri de conducere ale entității, indicând consecințele evaluate în cifre ale evenimentelor și deciziilor.

Controlul de gestiune, prin rigurozitatea sa, pune în evidență, prin comparație, alocațiile bugetare efectuate deja și realizările efective. Indiscutabil, survin abateri de la programul stabilit (alocări), abateri măsurate în valoare absolută legată de cantități, activitate, preț. Analiza abaterilor permite responsabilului să inițieze, dar, în prealabil, să înțeleagă acțiuni corective imediate. Este de o importanță covârșitoare tipul abaterilor, ritmicitatea, explicitarea clară a abaterilor.

În condiții normale, în orice entitate, există sau apar, în cursul anului, devieri de la ipotezele bugetare (alocații bugetare), preț de achiziție, preț de vânzare, devieri de la planurile de acțiune. Controlul de gestiune pune în aplicare demersuri care permit o verificare a bugetului (de una sau două ori pe an).

Urmărirea executării bugetului costurilor de reparație deține un rol preventiv. Aceasta funcționează pe baza datelor prestabilite numite standarde, care sunt de trei tipuri: ideale sau teoretice, istorice, previzionale sau curente. Dintre cele mai utilizate standarde, menționăm:

- cantități, materii prime, energie, unități de lucru;
- preț, materii prime, energie, unități de lucru;
- costuri fixe, costuri variabile.

Urmărirea executării bugetului prin intermediul acestor standarde prezintă multiple avantaje, dintre care amintim: odată instalat, sistemul de standarde simplifică foarte mult procedurile de lucru; măsoară precis eficacitățile și randamentele diferitelor nivele unde are loc urmărirea bugetară.

Bugetul este stabilit în cadrul unei ipoteze de activitate. Așadar, standardele permit valorificarea, la costuri prestabilite, a comenzilor și urmărirea marjelor previzionale. Este de menționat și faptul că, atunci când se elaborează bugetul, se pot aduce la zi și standardele de cost.

În cadrul controlului executării bugetului, apar două probleme majore. Prima se referă la maniera de depistare, consemnare, transmitere și analiză a abaterilor care se înregistrează la nivelul previzionat al unor obiective, iar cea de-a doua are în vedere valorificarea acestor informații (abateri) în procese decizionale adecvate. Apare necesitatea ca, lunar, să aibă loc o întâlnire între managerul general și responsabilii centrelor de gestiune pentru analiza modului de realizare a obiectivelor propuse acestor centre de gestiune.

Pentru relevanța celor expuse, se prezintă succint și obiectiv, în tabelul 3, modul în care trebuie să se realizeze controlul executării bugetului costurilor de reparație ale mijloacelor fixe.

Referitor la abaterile înregistrate la articolele sus-menționate, în comparație cu anul 2011, se poate menționa că:

- la compartimentele 1 și 2, sporirea costurilor se datorează majorării volumului de lucrări și creșterii prețurilor la materia primă și materiale. În afară de aceasta, la compartimentul 2, sporirea costurilor a rezultat în urma îndeplinirii neplanificate în luna iulie a reparației curente a unui mijloc fix, și anume instalarea electrozilor de comparare din sulfat de cupru, precum și înlăturarea defecțiunilor de izolare;
- la compartimentul 3, micșorarea costurilor, comparativ cu anul 2011, se datorează reducerii volumului de lucrări pentru reparația aparatelor de măsură și control, precum și neîndeplinirea în anul curent a planului cu privire la înlocuirea aparatelor de măsură și control, deoarece, la verificare, contoarele nu s-au respins în cantitatea care a fost planificată inițial.

Raportul privind executarea bugetului costurilor de reparații

(în mii lei)

Nr. crt.	Articole de costuri/ cheltuieli	Efectiv perioada corespunzătoare a anului precedent	Perioada de raportare			Devieri față de efectiv perioada corespunzătoare a anului precedent
			Planificat	Efectiv	Diferența (-economie; + supracost)	
1	2	3	4	5	6 (col5-col4)	7(col5-col3)
I.	Costuri și cheltuieli - total	64 797,8	67 811,8	64 122,3	-3 689,5	-675,5
1.	Costuri și cheltuieli materiale - total	3 048,4	3 134,5	3 788,4	653,9	740,0
1.1.	materia primă și materiale	2 550,0	2 603,6	3 076,8	473,2	526,8
	<i>deservirea tehnică a rețelelor de distribuție a gazelor naturale</i>	309,0	445,7	536,2	90,5	227,2
	<i>reparația curentă a rețelelor de distribuție a gazelor naturale</i>	658,8	795,9	1 157,0	361,1	498,2
	<i>reparația rețelelor în urma diagnosticului</i>	298,5	387,7	439,0	51,3	140,5
	<i>deservirea aparatelor de măsură și control</i>	690,8	430,5	487,5	57,0	-203,3
	<i>reparația aparatelor de măsură și control</i>	556,1	499,0	444,8	-54,2	-111,3
	<i>reparația mijloacelor de transport auto</i>	36,8	44,8	12,3	-32,5	-24,5
1.2.	piese de schimb	373,3	331,2	585,9	254,7	212,6
1.3.	materiale de construcție pentru reparații	125,1	199,7	125,7	-74,0	0,6
	<i>reparația rețelelor în urma diagnosticului</i>	64,7	72,0	65,9	-6,1	1,2
	<i>reparația clădirilor administrative</i>	60,4	127,7	59,8	-67,9	-0,6
2.	Costuri și cheltuieli pentru servicii - total	1 783,6	1 556,0	2 444,2	888,2	660,6
2.1.	reparația mijloacelor fixe	378,1	235,9	275,5	39,6	-102,6
	<i>reparația rețelelor de distribuție a gazelor naturale și a utilajului</i>	61,1	59,0	55,5	-3,5	-5,6
	<i>reparația clădirilor administrative</i>		0,0	19,8	19,8	19,8
	<i>reparația mijloacelor de transport auto</i>	188,3	76,9	148,6	71,7	-39,7
	<i>altele</i>	128,7	100,0	51,6	-48,4	-77,1
2.2.	alte costuri	1 405,5	1 320,1	2 168,7	848,6	763,2
	<i>verificarea periodică a contoarelor</i>	395,1	424,6	617,5	192,9	222,4
	<i>reparația contoarelor</i>		0,0		0,0	0,0
	<i>reparația și testarea altor instalații</i>	26,4	25,2	30,1	4,9	3,7
	<i>alte costuri</i>	984,0	870,3	1 521,1	650,8	537,1
3.	Costuri și cheltuieli pentru retribuirea muncii	59 965,8	63 121,3	57 889,7	-5 231,6	-2 076,1
3.1.	Retribuirea muncii (inclusiv ajutorul material și alte sporuri conform contractului colectiv de muncă)	47 787,8	49 898,3	46 011,3	-3 887,0	-1 776,5
3.2.	Cheltuieli privind achitarea buletinelor de concedii medicale	0,0		40,1	40,1	40,1
3.3.	Contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală	12 178,0	13 223,0	11 838,3	-1 384,7	-339,7

Întocmit : _____
(funcția, semnătura)

Verificat: _____
(funcția, semnătura)

Sursa: elaborat de autor conform datelor SRL "Chișinău-Gaz" pentru anul 2012

Bibliografie:

1. Bugaian L. *Managementul strategic al costurilor*. Monografie. Chișinău: CEP.USM, 2007.
2. Feleagă N., Malciu L. *Recunoaștere, evaluare și estimare în contabilitatea internațională*. București: CECCAR, 2004.
3. Giurgiu A. Covacs L. *Bugetarea afacerilor*, Editura Efes, Cluj Napoca, 2001.
4. Paraschivescu M., Radu F. *Managementul contabilității financiare*. Iași: Tehnopress, 2008.
5. Акофф Л. Рассел. *Планирование будущего корпорации*: Пер. с англ. – М.: Сирин, 2002.
6. Хан Д. *Планирование и контроль; концепция контроллинга*: Пер. с нем. / Под ред. и с предисл. А. А. Турчака, Л. Г. Головача, М. Л. Лукашевича. – М.: Финансы и статистика, 1997.
7. Хруцкий В. Э., Сизова Т. В., Гамаюнов В. В. *Внутрифирменное бюджетирование: Настольная книга по постановке финансового планирования*. – М.: Финансы и статистика, 2002.
8. Бюджетирование: теория, реальность и реализация Сайт „Налоги и налоговое право” – <http://www.econprofi.ru>