

METODE DE REPARTIZARE A CONSUMURILOR SECȚIILOR AUXILIARE LA ÎNTREPRINDERILE DE PRODUCȚIE

Viorel ȚURCANU*, Galina MORARI

*Academia de Studii Economice din Moldova
Catedra Contabilitate și Informatică Economică

The work analyzes the methods of distributing consumption to auxiliary departments used in local production companies and indicates their drawbacks. At the same time, proposals were made to some companies to use better methods of distributing consumption to auxiliary departments, a fact that will lead to the determination of a more real production cost within company's production subdivisions.

După cum se menționează în literatura de specialitate, calculația costurilor este precedată de un șir de etape legate în prealabil de contabilitatea consumurilor. Una dintre etapele legate de calculația costului este repartizarea consumurilor activităților auxiliare, care pot fi incluse:

- nemijlocit în costul producției de bază;
- în calitate de servicii reciproce (în costul altor servicii ale secțiilor auxiliare);
- în componența consumurilor indirecte de producție ale secțiilor de bază.

Astfel, la sfârșitul perioadei de gestiune, în baza consumurilor colectate, în debitul contului 812 „Activități auxiliare” se calculează costul efectiv al produselor, lucrărilor și serviciilor din secțiile auxiliare. Procedeele de calculație a costului în secțiile auxiliare este similar cu procedeele de calculație a costului din secțiile de bază, cu unica deosebire că în cazul calculației în secțiile auxiliare se ține cont de serviciile reciproce primite și prestate între aceste secții. Serviciile prestate între secțiile auxiliare se numesc *servicii între secții interdependente* sau *servicii reciproce*.

În literatura de specialitate se prezintă diverse metode de repartizare a consumurilor secțiilor auxiliare altor secții, cum ar fi: metoda directă, metoda pe etape, metoda alocării reciproce, procedeele reiterării sau al calculului iterative, metoda progresivă etc.

În majoritatea cazurilor, întreprinderile de producție autohtone utilizează metoda directă de repartizare a consumurilor activităților auxiliare. În continuare vom examina această metodă la o întreprindere farmaceutică, în a cărei structură organizatorică se delimitează 3 secții de bază: comprimate, produse galenice și soluții injectabile, precum și 5 secții auxiliare: secția mecanică, secția de control al calității, secția de ambalaje (carton), secția de construcție și secția de transport. Datele furnizate de secțiile întreprinderii farmaceutice „X” pentru luna februarie 2007 sunt prezentate în Tabelul 1.

În luna februarie 2007, din toate secțiile auxiliare servicii reciproce au prestat doar două secții. Astfel, secția mecanică a prestat servicii de reparație secției de transport, iar secția de transport a prestat servicii de transport secției mecanice.

Tabelul 1

**Date privind consumurile activităților de bază și auxiliare ale întreprinderii
de producție a medicamentelor „X” (februarie 2007)**

Secțiile întreprinderii	Consumurile secției înainte de repartizare, lei	Pondere în suma totală a consumurilor, %	Pondere în suma totală a consumurilor secțiilor de bază, %
Secția de comprimate	1 178 265	50,66	56,13
Secția de produse galenice	241 849	10,40	11,52
Secția de soluții injectabile	679 181	29,20	32,35
În total consumurile secțiilor de bază	2 099 295	90,26	100
Secția de ambalaje (carton)	95 845	4,12	-
Secția de transport	41 485	1,79	-
Secția de control al calității	18 000	0,77	-
Secția de construcție	14 205	0,61	-
Secția mecanică	56 900	2,45	-
În total consumurile secțiilor auxiliare	226 435	9,74	-
În total general consumuri	2 325 730	100	100

În cadrul întreprinderii farmaceutice „X”, la costul efectiv al semifabricatelor obținute în secția de ambalaje se întocmește formula contabilă:

Debit contul 216.2 „Semifabricate din producție proprie” 95 845 lei
Credit contul 812 „Activități auxiliare” 95 845 lei

Costul efectiv al serviciilor prestate de secția de transport au fost trecute pe seama cheltuielilor comerciale, înregistrându-se formula contabilă:

Debit contul 712 „Cheltuieli comerciale” 41 485 lei
Credit contul 812 „Activități auxiliare” 41 485 lei

Consumurile celorlalte secții auxiliare sunt repartizate între secțiile de bază. În Tabelul 2 este prezentată repartizarea consumurilor secțiilor auxiliare către secțiile de bază conform metodei directe, efectuată pentru luna februarie 2007, în cadrul întreprinderii farmaceutice analizate „X”.

În calitate de bază de repartizare a serviciilor prestate de către secțiile auxiliare întreprinderea a ales ponderea consumurilor secțiilor de bază până la repartizare în suma totală a consumurilor acestor secții. Astfel, cota consumurilor auxiliare ce revin secției de comprimate constituie 50 015 lei, a secției de produse galenice – 10 265 lei, iar a secției de soluții injectabile – 28 825 lei.

În rezultatul repartizării consumurilor activităților auxiliare, acestea se vor conține în cele trei secții de bază ale întreprinderii farmaceutice. Astfel, la costul efectiv al serviciilor activităților auxiliare prestate subdiviziunilor de producție se întocmește formula contabilă:

Debit contul 813 „Consumuri indirecte de producție” 89 105 lei
Credit contul 812 „Activități auxiliare” 89 105 lei

Metoda dată este simplă, dar mai puțin exactă decât alte metode, deoarece se ignorează serviciile prestate reciproc între secțiile auxiliare, ceea ce poate duce la determinarea eronată a costului produselor din secțiile de bază.

Tabelul 2

**Repartizarea consumurilor activităților auxiliare conform metodei directe
la întreprinderea de producție a medicamentelor „X” (februarie 2007)**

Secțiile întreprinderii	Consumurile secției înainte de repartizare, lei	Ponderea în suma totală a consumurilor secțiilor de bază, %	Cota consumurilor auxiliare repartizate, lei	În total consumuri ale secțiilor de bază după repartizare, lei
Secția de comprimate	1 178 265	56,13	50 015	1 228 280
Secția de produse galenice	241 849	11,52	10 265	252 114
Secția de soluții injectabile	679 181	32,35	28 825	708 006
În total consumurile secțiilor de bază	2 099 295	100	89 105	2 188 400
Secția de control al calității	18 000	-	-	-
Secția de construcție	14 205	-	-	-
Secția mecanică	56 900	-	-	-
În total consumurile secțiilor auxiliare	89 105	-	-	-
În total general consumuri	2 188 400	100	89 105	2 188 400

În opinia noastră, pentru determinarea cât mai corectă a costului produselor din secțiile de bază, se recomandă utilizarea a două metode de repartizare a consumurilor secțiilor auxiliare, și anume: metoda directă pentru serviciile secțiilor auxiliare de care beneficiază numai secțiile de bază și metoda progresivă pentru serviciile secțiilor auxiliare de care beneficiază atât secțiile de bază, cât și alte secții auxiliare. O altă problemă la acest compartiment este alegerea bazei de repartizare a consumurilor secțiilor auxiliare asupra secțiilor de bază. Baza de repartizare trebuie să reflecte legătura dintre serviciul respectiv și secția care beneficiază de acest serviciu.

În Tabelul 3 se prezintă volumul serviciilor prestate de către secțiile auxiliare ale întreprinderii.

Tabelul 3

Volumul serviciilor prestate de către activitățile auxiliare ale întreprinderii de producție a medicamentelor „X” (februarie 2007)

Secția prestatoare de servicii	Unitatea de măsură	Volumul total de servicii	Secții auxiliare		Secții de bază			Secția comercială
			Secția de transport	Secția mecanică	Secția comprimate	Secția de produse galenice	Secția de soluții injectabile	
Secția de transport	<i>t-km</i>	45 200	-	5 400	-	-	-	39 800
<i>Proporția serviciilor prestate</i>	%	100	-	11,95	-	-	-	88,05
Secția mecanică	<i>om-ore</i>	6 800	460	-	1 500	3 020	1 820	-
<i>Proporția serviciilor prestate</i>	%	100	6,76	-	22,07	44,41	26,76	-
Secția de control al calității	<i>ore-testare</i>	2 600	-	-	950	1 030	620	-
<i>Proporția serviciilor prestate</i>	%	100	-	-	36,54	39,61	23,85	-
Secția de construcție	<i>numărul comenzilor</i>	5	-	-	2	1	2	-
<i>Proporția serviciilor prestate</i>	%	100	-	-	40	20	40	-

Preluând exemplul de mai sus, vom repartiza consumurile secțiilor auxiliare asupra secțiilor de bază utilizând metoda mixtă, și anume: *metoda directă* pentru serviciile secțiilor auxiliare de care beneficiază numai secțiile de bază și *metoda progresivă* pentru serviciile secțiilor auxiliare de care beneficiază atât secțiile de bază, cât și alte secții auxiliare (Tab.4).

Tabelul 4

Repartizarea consumurilor activităților auxiliare conform metodei mixte la întreprinderea de producție a medicamentelor „X” (februarie 2007)

	Secții auxiliare				Secții de bază			Secția comercială	În total, lei
	Secția mecanică	Secția de transport	Secția de control al calității	Secția de construcție	Secția comprimate	Secția de produse galenice	Secția de soluții injectabile		
Consumurile secției înainte de repartizare	56 900	41 485	18 000	14 205	1 178 265	241 849	679 181	x	2 229 885
<i>Proporția serviciilor prestate de secția mecanică</i>	-	[6,76]	-	-	[22,07]	[44,41]	[26,76]	-	x
Repartizarea consumurilor secției mecanice	(62 362)	4 216	-	-	13 763	27 695	16 688	-	-
<i>Proporția serviciilor prestate de secția de transport</i>	[11,95]	-	-	-	-	-	-	[88,05]	x

Continuarea Tabelului 4

Repartizarea consumurilor secției de transport	5 462	(45 701)	-	-	-	-	-	40 239	-
<i>Proporția serviciilor prestate de secția de control al calității</i>	-	-	-	-	[36,54]	[39,61]	[23,85]	-	x
Repartizarea consumurilor secției de control al calității	-	-	(18 000)	-	6 577	7 130	4 293	-	-
<i>Proporția serviciilor prestate de secția de construcție</i>	-	-	-	-	[40]	[20]	[40]	-	x
Repartizarea consumurilor secției de construcție	-	-	-	(14 205)	5 682	2 841	5 682	-	-
Consumuri totale după repartizare	0	0	0	0	1 204 287	279 515	705 844	40 239	2 229 885

Notă: cu excepția secției de ambalaje, care nu prestează servicii altor secții ale întreprinderii.

Astfel, în baza datelor prezentate în Tabelul 4, repartizarea se efectuează parcurgând următoarele etape:

Etapa 1. Exprimarea consumurilor secțiilor auxiliare și a serviciilor reciproce sub formă de ecuații liniare:

$$M = 56\,900 \text{ lei} + 0,1195 T \quad (1)$$

$$T = 41\,485 \text{ lei} + 0,0676 M, \quad (2)$$

unde:

M – consumurile totale ale secției mecanice (consumurile proprii înregistrate ale secției mecanice + o parte din consumurile primite de la alte secții);

T – consumurile totale ale secției de transport (consumurile proprii înregistrate ale secției de transport + o parte din consumurile primite de la alte secții);

coeficientul $0,1195 T$ – ponderea serviciilor prestate de către secția de transport secției mecanice;

coeficientul $0,0676 M$ – ponderea serviciilor prestate de către secția mecanică secției de transport.

Etapa 2. Rezolvarea sistemului de ecuații în scopul obținerii consumurilor totale pentru fiecare secție auxiliară. Astfel, substituind ecuația (2) în ecuația (1), obținem:

$$M = 56\,900 \text{ lei} + [0,1195 (41\,485 \text{ lei} + 0,0676 M)],$$

$$M = 56\,900 \text{ lei} + 4\,957 \text{ lei} + 0,0081 M,$$

$$0,9919 M = 61\,857 \text{ lei},$$

$$M = 62\,362 \text{ lei}.$$

Substituind în ecuația (2) acest rezultat, obținem:

$$T = 41\,485 \text{ lei} + 0,0676 (62\,362 \text{ lei}),$$

$$T = 41\,485 \text{ lei} + 4\,216 \text{ lei},$$

$$T = 45\,701 \text{ lei}$$

Etapa 3. Repartizarea consumurilor totale ale fiecărei secții auxiliare la toate celelalte secții auxiliare și de bază în conformitate cu proporțiile de utilizare.

În baza exemplului prezentat mai sus, se vor întocmi următoarele formule contabile pentru evidența serviciilor prestate de către secțiile auxiliare (Tab.5).

Tabelul 5

Reflectarea serviciilor prestate de către activitățile auxiliare la întreprinderea de producție a medicamentelor „X” (februarie 2007)

(lei)

Nr. crt.	Conținutul operațiunilor economice	Secții auxiliare											
		Secția mecanică			Secția de transport			Secția de control al calității			Secția de construcție		
		Debit	Credit	Suma	Debit	Credit	Suma	Debit	Credit	Suma	Debit	Credit	Suma
1.	Reflectarea serviciilor reciproce primite	812/M	812/T	5 462	812/T	812/M	4 216	-	-	-	-	-	-
2.	Reflectarea serviciilor reciproce livrate	812/T	812/M	4 216	812/M	812/T	5 462	-	-	-	-	-	-
3.	Reflectarea costului efectiv al serviciilor prestate:												
	Secției comprimate	813	812/M	13 763	-	-	-	813	812/CC	6 577	813	812/C	5 682
	Secției de produse galenice	813	812/M	27 695	-	-	-	813	812/CC	7 130	813	812/C	2 841
	Secției de soluții injectabile	813	812/M	16 688	-	-	-	813	812/CC	4 293	813	812/C	5 682
	Secției comerciale	-	-	-	712	812/T	40 239	-	-	-	-	-	-

În continuare prezentăm situația comparativă a repartizării consumurilor secțiilor auxiliare conform metodei utilizate la întreprinderea de producție a medicamentelor „X” și metodei propuse (Tab.6).

Tabelul 6

Repartizarea consumurilor secțiilor auxiliare la întreprinderea de producție a medicamentelor „X” (februarie 2007)

(lei)

Nr. crt.	Secțiile beneficiare ale întreprinderii	Consumurile repartizate		Abaterea (+;-)
		conform metodei existente	conform metodei propuse	
1.	Secția comprimate	1 228 280	1 204 287	- 23 993
2.	Secția de produse galenice	252 114	279 515	+ 27 401
3.	Secția de soluții injectabile	708 006	705 844	- 2 162
4.	În total consumurile secțiilor de bază	2 188 400	2 189 646	+ 1 246
5.	Secția comercială	41 485	40 239	- 1 246
6.	În total consumurile secțiilor beneficiare	2 229 885	2 229 885	0

Datele din Tabel ne permit să concluzionăm că, efectuând repartizarea consumurilor secțiilor auxiliare după metoda propusă, se determină un cost de producție mai real în subdiviziunile de producție ale întreprinderii.

Astfel, dezvoltarea condițiilor de piață impun reorganizarea esențială și perfecționarea metodei de contabilitate a consumurilor și de calculație a costului de producție la întreprinderile de producție ce ar corespunde acelor sarcini și cerințe, pe care le înaintează economia de piață.

Bibliografie:

1. Needles B.E., Anderson H.R., Caldwell J.C. Principiile de bază ale contabilității. Ediția a V-a. - Chișinău: ARC, 2000. - 1240 p.
2. Spânu I. Contabilitate analitică. - Chișinău: Evrica, 2004. - 53 p.
3. Țurcanu V. Calculația costurilor (lucrare didactică). - Chișinău: Editura ASEM, 2001. - 115 p.
4. Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. Управленческий учёт: 10-е издание / Пер. с англ. - Москва: Питер, 2005. - 1008 с.
5. Teacencu A., Grigoroș L. Repartizarea costurilor secțiilor auxiliare // Contabilitate și Audit. - 1998. - Nr.12. - P.42-47.

Prezentat la 17.10.2008