

PARTICULARITĂȚILE TEHNOLOGICE ALE ÎNTREPRINDERILOR FARMACEUTICE ȘI INFLUENȚA ACESTORA ASUPRA CALCULAȚIEI COSTULUI DE PRODUCȚIE

Galina MORARI, Neli MUNTEAN*

Catedra Contabilitate și Informatică Economică

**Academia de Studii Economice din Moldova*

The technological peculiarities of the drugs production units and their influence under the production cost calculation are analyzed in this article. The principles that constitute the base of costs accounting and of the cost calculation at the drugs production units are also emphasized.

Mecanismul economic ce se creează în Republica Moldova, orientat spre economia de piață, dezvoltarea tuturor formelor de proprietate și implementarea metodelor noi de dirijare, conduce la necesitatea aplicării contabilității de gestiune în orice ramură de producție, la intensificarea influenței ei asupra întregii activități economico-financiare a întreprinderilor. Totodată, investigațiile atestă că locul central în sistemul contabilității de gestiune aparține contabilității consumurilor și calculației costurilor, iar organizarea reușită a acesteia determină, în mare măsură, rezultatele financiare, formarea prețurilor, valabilitatea deciziilor manageriale etc.

Calculația costului de producție se edifică pe anumite principii, care se concretizează la întreprindere, luându-se în considerație specificul și particularitățile de producție: clasificarea științific argumentată a consumurilor de producție; alegerea metodelor de repartizare a consumurilor indirecte; alegerea metodelor de contabilitate a consumurilor și de calcul al costului de producție etc.

La organizarea contabilității consumurilor, în orice ramură, trebuie să se țină seama de influența unor factori, și anume:

- 1) mărimea întreprinderii (mare, mijlocie, mică);
- 2) structura organizatorică a unităților economice (de producție, funcțională);
- 3) tipul producției (producție individuală, în serie și în masă);
- 4) tehnologia de producție (producție simplă sau producție complexă);
- 5) progresul tehnic (gradul de mecanizare și automatizare a producției);
- 6) caracterul procesului de producție (permanent sau sezonier).

Reflectarea aspectului practic al oricărui studiu, într-o anumită ramură, începe cu caracteristica generală a activității agenților economici, cu studierea particularităților principale ale procesului de fabricare a produselor.

Autorii prezentului studiu s-au familiarizat detaliat cu starea contabilității consumurilor în interconexiune cu particularitățile organizatorice și tehnologice ale întreprinderilor farmaceutice din Republica Moldova (I.M. „Farmaco” S.A., I.C.S. „Eurofarmaco” S.A., „FarmaPrim” S.R.L., „Depofarm” S.R.L., I.M. „Vermodje” S.R.L., „Beta” S.R.L.).

Rezultatele cercetării în cauză permit caracterizarea particularităților organizării și tehnologiei producției la întreprinderile farmaceutice, și anume:

1. Întreprinderilor farmaceutice le sunt caracteristice toate tipurile de producție. În acest caz, predomină producția în serie (de la producția în serie mică până la producția în serie mare și producția în masă).
2. Nomenclatorul articolelor fabricate la întreprinderile farmaceutice în întregime este destul de mare (de la 10 până la 200 tipuri de producție).
3. Procesul tehnologic este constituit din etape tehnologice.
4. Stabilitatea schemelor de fabricare a fiecărui tip de producție (procese tehnologice sunt relativ constante).
5. Producția se fabrică după rețetele concepute și adoptate în modul stabilit (modificările normelor privind consumul cantitativ de materiale lipsesc).
6. Sortimentul relativ stabil al producției.
7. Deși gradul de automatizare a procesului de producție este înalt, totuși cota lucrărilor efectuate manual este mare.
8. În costul de producție, ponderea consumurilor directe de materiale constituie circa 60 - 80%.
9. Pentru producția medicamentelor este caracteristică organizarea muncii individuale sau în brigadă, cu utilizarea formelor de salarizare în acord individual sau colectiv, iar în unele cazuri – pe unitatea de timp.

10. Întreprinderile dispun de toate încăperile pentru depozit necesare (depozite centrale și magazii de materiale în secții) și de utilajul și inventarul corespunzător pentru păstrarea, recepționarea și livrarea materialelor.

11. Majoritatea întreprinderilor au un compartiment de normare și planificare, unde se întocmesc calculațiile normative – componentul cel mai important al metodei normative de contabilitate a consumurilor și de calculație a costului. Se atrage atenție consumurilor normale de materiale, de muncă, însă pentru consumurile indirecte de producție nu se întocmesc calculații normative.

Procesul de producție a medicamentelor este organizat astfel încât muncitorii participă la fabricarea concomitentă a mai multor tipuri de medicamente. Prin urmare, evidența analitică a consumurilor nu poate fi ținută pe tipuri de produse. Astfel, am stabilit că contabilitatea consumurilor și calculația costului la întreprinderile farmaceutice se bazează pe următoarele principii:

- *ca obiecte de evidență a consumurilor* pot servi secțiile întreprinderii (centrele de responsabilitate);
- *conturile analitice de evidență* se pot deschide pe fiecare articol de consumuri, nu însă pe fiecare tip de produse. Consumurile acumulate pe articole de consumuri se vor repartiza pe fiecare tip de produs, în raport cu baza stabilită de întreprindere;
- *obiectele de calculație* sunt tipurile de produse farmaceutice și acestea nu coincid cu *purtătorii de consumuri*;
- în calitate de *unități de calculație* servesc unitățile convenționale (mii unități, mii ambalaje, mii fiole etc.);
- posibilitatea aplicării *metodei normative* de contabilitate a consumurilor și de calculație a costului.

În procesul reformelor economice operate în Republica Moldova a fost efectuată reorganizarea sistemului de conducere a industriei farmaceutice. Pentru desfășurarea activității de producție, la întreprinderile farmaceutice sunt amenajate **secții ale activității de bază** (secția comprimate, secția de soluții injectabile și perfuzabile (fiole), secția de produse galenice) și **secții auxiliare** (secția mecanică, secția de transport, secția de asigurare a calității, secția energetică, secția de ambalaje (carton), secția de construcții, centrala termică (cazangeria)).

La întreprinderile farmaceutice producția este organizată conform Normelor Tehnologice și Instrucțiunilor Tehnologice, concomitent cu adaptarea produselor la standardele GMP (*Good Manufacturing Practise*).

Fluxul tehnologic se desfășoară pe 5 linii: soluții injectabile, pulberi injectabile, comprimate, tincturi, unguente, soluții pentru uz extern. Paralel cu procesul de producție se desfășoară o activitate de control al medicamentelor atât prin Laboratorul de Stat și Control al Medicamentelor, cât și prin laboratorul de analiză și control din cadrul întreprinderii.

Consecutivitatea operațiilor procesului tehnologic ce urmează a fi executate diferă în funcție de tipul medicamentelor. De exemplu, procesul tehnologic de producere a comprimatelor include următoarele operații: cernerea componentelor; amestecarea și umectarea; granulara umedă; uscarea; granulara uscată și pudrarea; comprimarea și ambalarea în borcane de sticlă, în folii de contur fără fag și în folii de contur cu fag. Aceste etape sunt prezentate într-o anumită formă de organizare, care este similară la toate întreprinderile de producție a medicamentelor.

Particularitățile de producție ale industriei farmaceutice exercită influență asupra activității întreprinderilor de producție a medicamentelor sub aspect organizatoric, economic și contabil.

Organizarea fabricării medicamentelor. Problemele existente în industria farmaceutică (lipsa unei politici clare în ce privește producția medicamentelor, în special la nivel regional; utilizarea materiei prime de calitate inferioară; înnoirea tehnică insuficientă a producției; limitarea rentabilității de producție; lipsa cooperării și colaborării între întreprinderile de producție a medicamentelor; concurența acerbă) exercită o influență esențială asupra organizării activității industriei farmaceutice. Astfel, rentabilitatea limitată a producției de medicamente impune întreprinderile farmaceutice, în scopul creșterii rentabilității, să adopte decizia de a lucra în ramuri conexe și să majoreze profitul pe calea organizării rețelelor proprii de desfășurare.

Formarea relațiilor de piață și concurența au amplificat semnificația politicii de sortiment promovate de întreprinderile industriei farmaceutice. Întreprinderile schimbă nomenclatorul articolelor farmaceutice fabricate, luând în calcul conjunctura de piață deja formată: se iau în considerare particularitățile climatice, demografice, ecologice etc. ale regiunilor; se fabrică produse farmaceutice profilactice și curative.

Sortimentul efectiv al producției de medicamente, pentru fiecare întreprindere, este determinat de:

- 1) cererea și posibilitățile de comercializare a producției fabricate;
- 2) posibilitățile tehnice ale întreprinderii: existența utilajului corespunzător, a depozitelor necesare (pentru materie primă, producție finită) și a altor încăperi;
- 3) calificarea angajaților în serviciul tehnologic al întreprinderii.

Activitatea economică. Specificul farmaceuticii constă în faptul că producția este standardizată, rețetele fabricării medicamentelor se reglementează de Standardele de Stat și sunt unice pentru toate întreprinderile producătoare. Prepararea medicamentelor la întreprinderile farmaceutice se efectuează în conformitate cu planul tehnologic sau cu instrucțiunea tehnologică și rețeta de producție, elaborată pentru fiecare tip de medicament.

Consumul real al materiei prime la prepararea medicamentelor trebuie să corespundă normelor prevăzute de rețete și indicațiilor la rețetele de substituție a materiei prime suplimentare. În legătură cu aceasta, normele în vigoare sunt apropiate după mărimile lor de normele planificate, în locul calculațiilor normative fiind folosite calculațiile planificate.

În industria farmaceutică, procesele tehnologice sunt relativ constante, de aceea modificările normelor sunt ne semnificative.

În cazul creșterii prețurilor la materia primă de bază, energia electrică, combustibil și a altor tarife se majorează și prețul la medicamente. În această situație, un rol major revine gestiunii eficiente, raționale a consumurilor, chemate să optimizeze volumul producției fabricate, structura costului producției livrate, sortimentul articolelor fabricate, asigurând, astfel, vânzarea produselor mai avantajoase și rentabile și maximizarea profitului.

Contabilitatea. Particularitățile indicate mai sus și manifestarea lor în economie și în organizarea întreprinderilor farmaceutice s-au exprimat în contabilitate. De exemplu, procesul tehnologic de producție a comprimatelor include următoarele operații: cernerea componentelor; amestecarea și umectarea; granulara umedă; uscarea; granulara uscată și pudrarea; comprimarea și ambalarea în borcane de sticlă, în folii de contur fără fag și în folii de contur cu fag. Aceste etape sunt prezentate într-o anumită formă de organizare, care este similară la toate întreprinderile de fabricare a medicamentelor.

Pornind de la continuitatea procesului tehnologic, etapele enumerate mai sus nu se evidențiază ca obiecte independente ale evidenței, contabilitatea consumurilor de producție fiind ținută la majoritatea întreprinderilor analizate în întregime pe toată producția fabricată, și numai la unele pe secții de producție (I.M. „Farmaco” S.A., I.C.S. „Eurofarmaco” S.A.). Deși particularitățile organizării și tehnologiei producției la întreprinderile farmaceutice favorizează aplicarea metodei normative de contabilitate a consumurilor, totuși aceste întreprinderi utilizează doar elemente ale metodei normative, și anume: întocmirea calculațiilor normative doar pentru consumurile de materiale, fără evidențierea normelor de consum pentru celelalte articole de consumuri, precum și fără evidențierea abaterilor de la norme. Costul unității de producție se calculează printr-un calcul direct, adică printr-o împărțire simplă a consumurilor la volumul de producție.

Particularitățile organizatorice, economice și contabile ale întreprinderilor farmaceutice enumerate se deosebesc de cele ale altor întreprinderi ale industriei prelucrătoare. Însă, farmaceutica nu este un proces omogen unic cu același mod de gestiune a lucrărilor de producere. Există deosebiri semnificative referitoare la scara și mărimile activității, condițiile și metodele de lucru. Particularitățile economice și tehnico-organizatorice ale întreprinderilor farmaceutice, care au apărut în acest caz, permit evidențierea diferitelor tipuri de producție farmaceutică, pentru care principiile generale ale contabilității producției farmaceutice se pot concretiza în conformitate cu particularitățile întreprinderilor de fiecare tip. Necesitatea unei asemenea concretizări a contabilității este condiționată de faptul că consolidarea ei în calitate de funcție a administrării economice cere apropierea maximă a metodicii de organizare și a tehnicii de necesitățile conducerii întreprinderii. Însă, reglementarea de stat și departamentală a contabilității nu soluționează, în măsură deplină, această sarcină.

Fiecare tip de producție farmaceutică se caracterizează după următoarele criterii:

- scara activității (unele întreprinderi farmaceutice, pe lângă tipul principal de activitate – fabricarea și realizarea articolelor farmaceutice, efectuează achiziționarea producției agricole, prelucrarea și comercializarea ei, exercită, de asemenea, servicii intermediare în domeniul comercializării);
- volumul producției (în funcție de capacitățile de producție, întreprinderile pot fabrica diverse volume de producție);
- structura de conducere a întreprinderii (de regulă, întreprinderile mici au o structură liniară simplă a conducerii, iar întreprinderile mari au o structură mai complicată – liniar-funcțională, de matrice sau de matrice-stat major);
- autonomia întreprinderii de resursele energetice și termice (întreprinderile mari, de regulă, beneficiază de o autonomie deplină sau parțială, întreprinderile mici sunt dependente deplin sau parțial);
- sortimentul (cu cât mai mare este întreprinderea, cu atât mai largă este lista de producție fabricată).

O anumită combinație a criteriilor interconexate creează tipul de producție, care este punctul inițial pentru *soluționarea problemelor metodice de bază ale contabilității*: alegerea obiectelor evidenței consumurilor; a obiectelor de calculație a costului de producție al produselor farmaceutice și al unităților de calculație; evidențierea centrelor de responsabilitate; caracteristica articolelor specifice consumurilor; alegerea metodelor de repartizare a consumurilor; clasificarea consumurilor etc.

Bibliografie:

1. Donoaică Șt. Calculația costurilor. - București: Eficient, 1998.
2. Друри К. Управленческий и производственный учёт: вводный курс. - Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2005.
3. Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. Управленческий учёт: 10-е издание / Пер. с англ. - Москва: Питер, 2005.
4. Țurcanu V. Problemele contabilității de gestiune și implementării acesteia. - În: Dezvoltarea durabilă România – Republica Moldova în context european și mondial: Conferința științifică internațională din 22 - 23 septembrie 2006. - Chișinău: ASEM, 2007, vol.I, p.366-368.

Prezentat la 19.09.2011