

CZU 631.164:657.47

CAPACITATEA NORMALĂ DE PRODUCȚIE ȘI REPARTIZAREA COSTURILOR INDIRECTE ÎN AGRICULTURĂ

Alexandru FRECĂUȚEANU, Vadim COJOCARI, Veronica BULGARU
Universitatea Agrară de Stat din Moldova

Abstract. This study highlighted the discrepancies between the content of national accounting regulations in the part related to the grouping of indirect costs of production in variable costs and constant costs depending on the specific nature of the activity of agricultural enterprises, as well as the distribution of the latter if the entity obtains more types of products that not only have different degrees of normal production capacity but also are incomparable in qualitative aspect. Consequently, the distribution of indirect production costs consistent with the individual coefficients of achieving the normal production capacity with the determination of the indicator in question based on the actual productivity of one or another crop is more reasoned in economic terms, it fully reflects the particularities of the production process in phytotechnics and be recommended to all agricultural businesses for inclusion in its accounting policies.

Key words: Normal production capacity; Indirect production costs; Constant costs; Variable costs; Average yield per hectare.

Rezumat. În studiul dat au fost evidențiate discrepanțele dintre conținutul reglementărilor contabile naționale în partea ce ține de gruparea costurilor indirecte de producție în costuri variabile și costuri constante în funcție de specificul activității întreprinderilor agricole, precum și repartizarea ultimelor în cazul în care la entitate se obțin mai multe tipuri de produse care nu numai că au grade diferite de realizare a capacității normale de producție, dar și sunt incomparabile din punct de vedere calitativ. Repartizarea costurilor indirecte de producție constante conform coeficienților individuali de realizare a capacității normale de producție cu determinarea indicatorului în cauză în baza productivității efective a unei sau altei culturi este mai argumentată economic, reflectă plenar particularitățile procesului de producție din fitotehnie și poate fi recomandată tuturor întreprinderilor agricole pentru a fi inclusă în politicile lor contabile.

Cuvinte-cheie: Capacitate normală de producție; Costuri indirecte de producție; Costuri constante; Costuri variabile; Recoltă medie la hectar.

INTRODUCERE

Întreprinderile agricole se confruntă permanent cu numeroase riscuri legate de acumularea și repartizarea costurilor indirecte de producție constante. În procesul studierii subiectului pe teren s-a constatat că riscurile în cauză sunt generate, în special, de caracterul abstract, imprecis al dispozițiilor respective din actul normativ ramural și lipsa totală a concordanței acestora cu conținutul altor acte normative de uz general. Pe parcursul anilor, problema semnalată a fost abordată nu o dată în edițiile periodice (Tostogan, P. 2002; Nedeșița, A., Foalea, L. 2009), dar fără vreun impact sesizabil asupra mediului de afaceri din sectorul agrar. De aceea, pentru a optimiza deciziile serviciilor de contabilitate ale gospodăriilor agricole, se propune ca, în registrele analitice ale fiecărei entități, costurile indirecte de producție să fie divizate în costuri constante și costuri variabile, iar repartizarea costurilor constante să fie efectuată cu luarea în considerație a gradului de realizare a capacității normale de producție determinat pentru fiecare cultură separat, în baza recoltei medii la hectar.

MATERIAL ȘI METODĂ

Drept material pentru investigațiile la subiectul dat au servit dispozițiile punctelor 28-31 din SNC „Stocuri” și ale punctelor 48-50 din SNC „Particularitățile contabilității în agricultură” (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2013). Au fost examinate discrepanța dintre conținutul celor două acte normative în partea ce ține de repartizarea costurilor indirecte de producție constante, precum și problemele din acest domeniu sesizate de contabilii-șefi ai întreprinderilor agricole în cadrul numeroaselor seminare desfășurate în municipiile Chișinău și Bălți, precum și în orașele Dondușeni, Drochia, Edineț, Râșcani etc., și moderate de autorii acestui articol. La generalizarea faptelor economice, argumentarea unor procedee noi și formularea concluziilor s-a acordat preferință metodei descriptive, cu aplicarea selectivă a unor elemente specifice de analiză (descompunerea anumitor mărimi în părți constitutive, determinarea influenței factorilor etc.).

REZULTATE ȘI DISCUȚII

Un neajuns semnificativ al metodei de repartizare a costurilor indirecte de producție constante cu luarea în considerație a gradului de realizare a capacității normale de producție, expuse la punctul 30 din SNC „Stocuri”, constă în faptul că ea nu precizează cum trebuie de procedat în cazul în care la entitate se obțin mai multe tipuri de produse care nu numai că au grade diferite de realizare a capacității în cauză, dar și sunt incomparabile în ceea ce privește conținutul, proprietățile și destinația. Anume această stare de lucruri predomină în prezent în majoritatea gospodăriilor agricole (cu excepția gospodăriilor cu specializare îngustă care obțin numai un singur tip de produse, de exemplu, struguri de masă, mere, căpșune etc.), soluționarea acestei dileme fiind pentru ele deosebit de actuală. Totodată este cazul să precizăm că prin capacitatea normală de producție se subînțelege cantitatea de produse care poate fi obținută pe parcursul câtorva ani în condiții normale de activitate, iar repartizarea costurilor indirecte de producție în agricultură se efectuează în conformitate cu politicile contabile ale fiecărei entități.

Trebuie să menționăm că, de-a lungul anilor, au fost întreprinse mai multe tentative de a rezolva problema dată (ce-i drept, fără referire la întreprinderile din sectorul agrar). Astfel, după 5 ani de la intrarea în vigoare a SNC 2 „Stocurile de mărfuri și materiale” (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 1997), în care pentru prima dată a fost expusă metoda specifică de repartizare a costurilor indirecte de producție constante, și cu 11 ani înainte de intrarea în vigoare a SNC „Stocuri”, care a substituit actul normativ precedent, P. Tostogan (2002) a propus determinarea coeficienților individuali ai capacității normative și totodată ajustarea sumelor pasibile repartizării pe produse (obiecte de evidență) în baza coeficienților determinați pentru fiecare tip de produse. Fără îndoială, era o soluție corectă, dar care, cu părere de rău, n-a fost ilustrată prin niște calcule adecvate.

Mai târziu, cercetătorii A. Nederița și L. Foalea (2009) în baza unui exemplu convențional au propus de acționat în modul următor:

- la prima etapă se determină coeficientul utilizării capacității normative (K_u) pentru fiecare tip de produse;
- la etapa a doua se calculează coeficientul general pentru toate tipurile de produse ca media aritmetică a coeficienților particulari;
- la etapa a treia, suma costurilor indirecte de producție constante se înmulțește la coeficientul general și astfel se află suma costurilor în cauză pasibile repartizării pe obiecte de evidență;
- la etapa a patra, din suma costurilor indirecte de producție constante se scade produsul obținut mai sus și în așa mod se determină suma costurilor nerepartizate pasibile constatării drept cheltuieli curente;
- la etapa a cincea se adună costurile indirecte de producție variabile și produsul obținut la etapa a treia;
- la etapa a șasea (ultima etapă), rezultatul adunării de mai sus se repartizează pe obiecte de evidență proporțional cu baza selectată de entitate în politicile sale contabile.

În fond, modalitatea expusă de repartizare a costurilor indirecte de producție constante poate fi apreciată pozitiv, fiind consecutivă și axându-se pe anumite elemente ale metodelor matematice de cercetare. În același timp, ea are un neajuns destul de semnificativ – nivelarea coeficienților individuali ai capacității normative și impunerea unui coeficient general (comun, unic) pentru toate tipurile de produse obținute. Asemenea uniformizare sau neglijare a rezultatelor fabricării unor tipuri de produse distincte, cu proprietăți specifice, conduce inevitabil la denaturarea costurilor repartizate, întrucât atât produselor cu coeficientul realizării capacității normative înalt (ceva mai mic, egal sau mai mare decât o unitate), cât și produselor cu un coeficient scăzut (de exemplu, 0,5 sau 0,6) li se atribuie una și aceeași rată a costurilor indirecte de producție constante (de exemplu, 0,7). Pentru diminuarea erorilor comise la repartizare ar fi fost benefic, cel puțin, de utilizat în calcule la etapa a doua nu procedeul mediei aritmetice, ci al mediei ponderate, care asigură rezultate mai autentice.

De remarcat că în ambele articole menționate (prin analogie cu punctul 30 din SNC „Stocuri”) s-a trecut cu vederea situația când la unul sau la câteva produse coeficientul realizării capacității normative este mai mare decât 1, iar la celelalte – mai mic decât 1. De altfel, asemenea cazuri sunt destul de frec-

vente la întreprinderile agricole care, de regulă, cultivă mai multe culturi cu cerințe diferite în ceea ce privește condițiile pedoclimaterice. Ca urmare, într-un an sau sezon agricol, aceleași condiții (de exemplu, precipitațiile atmosferice abundente și frecvente) pot favoriza creșterea productivității unor culturi precum sfecla de zahăr și porumbul pentru boabe, dar pot stingheri obținerea chiar și a unor recolte modeste, de o calitate satisfăcătoare, la alte culturi (de exemplu, la floarea-soarelui și vița-de-vie).

Raționamentul profesional și experiența întreprinderilor ramificate din sectorul agrar ne sugerează că schimbarea modalității de calcul al sumelor costurilor indirecte de producție constante pasibile raportării la obiecte de evidență distincte din fitotehnie și/sau zootehnie ar fi oportun de efectuat în toate cazurile, indiferent de valoarea coeficientului de realizare a capacității normale de producție la un tip de produse sau altul (egală cu 1, mai mare sau mai mică decât 1). Astfel ar exista o abordare unică față de toate activitățile biologice ale entității, care ar permite ca la o cantitate mai mare de produse (la o recoltă mai înaltă) să fie raportată o sumă majorată corespunzător de costuri indirecte de producție constante și invers. Cu alte cuvinte, aceasta ar permite respectarea integrală a principiului proporționalității care rezultă din relația fundamentală a mediului de afaceri „efort-efect”.

În continuare, în baza unui exemplu este expusă modalitatea de repartizare a costurilor indirecte de producție constante prin intermediul a două abordări: cu luarea în considerație a gradului de realizare a capacității normale de producție determinat printr-o medie aritmetică și, a doua abordare, cu luarea în considerație a acestui grad determinat aparte pentru fiecare cultură. Gradul de realizare a capacității normale de producție se calculează de asemenea prin două modalități: tradițională, adică în baza volumului efectiv al producției obținute (varianta 1), și specifică pentru întreprinderile agricole, adică în baza productivității efective a unei sau altei culturi (varianta 2). În afară de aceasta sunt supuse repartizării și costurile indirecte de producție variabile.

Să admitem că la o entitate, în anul 2017, din suma totală de costuri indirecte de producție ale sectorului fitotehnic în mărime de 360 000 lei, costurile variabile au constituit 80 000 lei, iar cele constante – 280 000 lei. Datele privind cele trei culturi cultivate în perioada de gestiune sunt prezentate în tabelul 1, iar drept bază pentru repartizarea costurilor de deservire și gestiune a subdiviziunilor a servit suprafața însămânțată.

Tabelul 1. Datele privind produsele vegetale obținute în anul 2017

Indicatorul	Cultura de câmp (obiectul de evidență a costurilor)		
	grâu de toamnă semincer	floarea-soarelui	porumb pentru siloz
A	1	2	3
1. Suprafața însămânțată, ha:			
• medie din 2014-2016	200	150	80
• efectivă din 2017	230	120	80
2. Productivitatea, t/ha:			
• medie din 2014-2016	3,40	2,10	40,00
• efectivă din 2017	3,06	2,30	38,00
3. Volumul producției obținute, t:			
• mediu din 2014-2016	680,0	315,0	3200,0
• efectiv din 2017	703,8	276,0	3040,0

În baza informațiilor din tabel se determină mai întâi semnificația gradului de realizare a capacității normale de producție aparte pentru fiecare cultură prin variantele 1 și 2. Ca urmare, vom obține:

- pentru grâul de toamnă semincer 1,035 (703,8 : 680,0) și, respectiv, 0,900 (3,06 : 3,40);
- pentru floarea-soarelui 0,876 (276,0 : 315,0) și, respectiv, 1,095 (2,30 : 2,10);
- pentru porumbul pentru siloz 0,950 (3 040,0 : 3 200,0) și, respectiv, 0,950 (38,00 : 40,00).

Apoi se procedează la repartizarea costurilor indirecte de producție constante conform primei abordări și a costurilor indirecte de producție variabile (tab. 2).

Tabelul 2. Repartizarea costurilor indirecte de producție constante cu luarea în considerație a gradului de realizare a capacității normale de producție determinat printr-o medie aritmetică și a costurilor indirecte de producție variabile

Indicatorul	Cultura de câmp (obiectul de evidență a costurilor)		
	grâu de toamnă semincer	floarea- soarelui	porumb pentru siloz
A	1	2	3
1. Gradul de realizare a capacității normale de producție determinat printr-o medie aritmetică în baza: • volumului efectiv al producției obținute în 2017 (varianta 1) • productivității efective din 2017 (varianta 2)	0,954 [(1,035 + 0,876 + 0,950) : 3] 0,982 [(0,900 + 1,095 + 0,950) : 3]		
2. Cota-parte a costurilor indirecte de producție constante pasibile repartizării pe obiecte de evidență din fitotehnie, lei: • în cazul variantei 1 (280 000 x 0,954) • în cazul variantei 2 (280 000 x 0,982)	267 120 274 960		
3. Cota-parte a costurilor indirecte de producție constante pasibile raportării la cheltuielile curente, lei: • în cazul variantei 1 (280 000 – 267 120) • în cazul variantei 2 (280 000 – 274 960)	12 880 5 040		
4. Suma totală a costurilor indirecte de producție (constante plus variabile) pasibile repartizării pe obiecte de evidență din fitotehnie, lei: • în cazul variantei 1 (267 120 + 80 000) • în cazul variantei 2 (274 960 + 80 000)	347 120 354 960		
5. Sumele particulare ale costurilor indirecte de producție (constante plus variabile) repartizate pe obiecte de evidență din fitotehnie, lei: • în cazul variantei 1 • în cazul variantei 2	185 669 189 862	96 871 99 059	64 580 66 039

Notă. Sumele aferente indicatorului 5 din coloanele 1–3 au fost obținute prin împărțirea sumei totale a costurilor indirecte de producție (constante plus variabile) aferente indicatorului 4 la suprafața totală a celor trei culturi și înmulțirea ulterioară consecutivă la suprafața fiecărei culturi. De exemplu, 185 669 lei = 347 120 lei : 430 ha (230 ha + 120 ha + 80 ha) × 230 ha, iar 189 862 lei = 354 960 lei : 430 ha × 230 ha.

În încheiere se procedează la repartizarea costurilor indirecte de producție constante conform celei de-a doua abordări și a costurilor indirecte de producție variabile (tab. 3).

Tabelul 3. Repartizarea costurilor indirecte de producție constante cu luarea în considerație a gradului de realizare a capacității normale de producție determinat aparte pe fiecare cultură și a costurilor indirecte de producție variabile

Indicatorul	Cultura de câmp (obiectul de evidență a costurilor)		
	grâu de toamnă semincer	floarea- soarelui	porumb pentru siloz
A	1	2	3
Sumele particulare inițiale (neajustate) ale costurilor indirecte de producție constante pasibile repartizării pe obiecte de evidență din fitotehnie, lei	149 767	78 140	52 093
Sumele particulare finale (ajustate) ale costurilor indirecte de producție constante pasibile repartizării pe obiecte de evidență din fitotehnie, lei: • în cazul variantei 1 • în cazul variantei 2	153 511 134 790	68 451 85 563	49 488 49 488
Cota-parte a costurilor indirecte de producție constante pasibile raportării la cheltuielile curente, lei: • în cazul variantei 1 (280 000 – 153 511 – 68 451 – 49 488) • în cazul variantei 2 (280 000 – 134 790 – 85 563 – 49 488)	8 550 10 159		
Sumele particulare ale costurilor indirecte de producție variabile pasibile repartizării pe obiecte de evidență din fitotehnie, lei	42 791	22 326	14 883
Sumele particulare ale costurilor indirecte de producție (constante plus variabile) repartizate pe obiecte de evidență din fitotehnie, lei: • în cazul variantei 1 • în cazul variantei 2	196 302 177 581	90 777 107 889	64 371 64 371

Notă. Sumele aferente indicatorului 1 din coloanele 1–3 au fost obținute prin împărțirea sumei costurilor indirecte de producție constante la suprafața totală a celor trei culturi și înmulțirea ulterioară consecutivă la suprafața fiecărei culturi. De exemplu, 149 767 lei = 280 000 lei : 430 ha × 230 ha.

Sumele aferente indicatorului 2 din coloanele 1–3 au fost obținute prin înmulțirea consecutivă a sumelor aferente indicatorului 1 la semnificațiile respective ale gradului de realizare a capacității normale de producție determinat pe fiecare cultură. De exemplu, $153\,511 \text{ lei} = 149\,767 \text{ lei} \times 1,035$, iar $134\,790 \text{ lei} = 149\,767 \text{ lei} \times 0,900$.

Sumele aferente indicatorului 4 din coloanele 1–3 au fost obținute prin împărțirea sumei costurilor indirecte de producție variabile la suprafața celor trei culturi și înmulțirea ulterioară consecutivă la suprafața fiecărei culturi. De exemplu, $42\,791 \text{ lei} = 80\,000 \text{ lei} : 430 \text{ ha} \times 230 \text{ ha}$.

Sumele aferente indicatorului 5 din coloanele 1–3 au fost obținute prin adunarea pentru fiecare cultură a sumelor particulare finale aferente indicatorului 2 și sumelor particulare aferente indicatorului 4. De exemplu, $196\,302 \text{ lei} = 153\,511 \text{ lei} + 42\,791 \text{ lei}$.

În fine, în tabelul 4 sunt comparate datele finale privind repartizarea costurilor indirecte de producție (constante plus variabile) aferente indicatorului 5 din tabelele 2 și 3, care au fost determinate prin metode diferite.

Tabelul 4. Date generalizatoare privind repartizarea sumei totale a costurilor indirecte de producție obținute prin metode diferite, lei

Indicatorul	Cultura de câmp (obiectul de evidență a costurilor)			Total
	grâu de toamnă semincer	floarea- soarelui	porumb pentru siloz	
A	1	2	3	4
Sumele costurilor indirecte de producție (constante plus variabile) repartizate pe obiecte de evidență din fitotehnie:				
<i>varianta 1</i>				
• determinate cu aplicarea coeficientului general de realizare a capacității normale de producție (din tabelul 2)	185 669	96 871	64 580	347 120
• determinate cu aplicarea coeficienților individuali de realizare a capacității normale de producție (din tabelul 3)	196 302	90 777	64 371	351 450
• diferența	10 633	- 6 094	- 209	4 330
<i>varianta 2</i>				
• determinate cu aplicarea coeficientului general de realizare a capacității normale de producție (din tabelul 2)	189 862	99 059	66 039	354 960
• determinate cu aplicarea coeficienților individuali de realizare a capacității normale de producție (din tabelul 3)	177 581	107 889	64 371	349 841
• diferența	- 12 281	8 830	- 1 668	- 5 119

Din tabelul 4 rezultă concludent că datele finale privind repartizarea costurilor indirecte de producție pe obiecte de evidență din fitotehnie variază atât în funcție de indicatorul care stă la baza determinării capacității normale de producție (volumul producției, în cazul variantei 1, sau productivitatea culturii, în cazul variantei 2), cât și în funcție de metoda de ajustare a costurilor indirecte de producție constante (în baza unui coeficient general sau în baza mai multor coeficienți individuali). Coincidența datelor referitoare la porumbul pentru siloz (64 371 lei) din coloana 3, care au fost obținute ca urmare a aplicării coeficienților individuali de realizare a capacității normale de producție, reprezintă un caz particular și se datorează faptului că la această cultură semnificația coeficientului în cauză este aceeași atât pentru varianta 1 ($0,950 = 3\,040,0 : 3\,200,0$), cât și pentru varianta 2 ($0,950 = 38,00 : 40,00$).

CONCLUZII

Dispozițiile punctului 30 din SNC „Stocuri” sunt incomplete și confuze, întrucât nu reglementează procedeele de repartizare a costurilor indirecte de producție constante în cazul obținerii mai multor tipuri de produse care nu numai că au grade diferite de realizare a capacității normale de producție, dar și sunt incomparabile din punct de vedere calitativ.

La întreprinderile agricole, gradul de realizare a capacității normale de producție urmează să fie determinat în baza datelor reale privind recolta medie la hectar a fiecărei culturi.

Repartizarea costurilor indirecte de producție constante conform coeficienților individuali de realizare a capacității normale de producție cu determinarea indicatorului în cauză în baza productivității efective a unei sau altei culturi este mai argumentată economic, reflectă din plin particularitățile procesului

de producție din fitotehnie și poate fi recomandată tuturor întreprinderilor agricole pentru includere în politicile lor contabile.

REFERINȚE BIBLIOGRAFICE

1. Standardul Național de Contabilitate „Stocuri”. In: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2013, nr. 233-237, pp. 61-67.
2. Standardul Național de Contabilitate „Particularitățile contabilității în agricultură”. In: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2013, nr. 233-237, pp. 107-120.
3. Standardul Național de Contabilitate „Stocurile de mărfuri și materiale”. In: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 1997, nr. 88-91, pp. 13-16.
4. TOSTOGAN, P. (2002). Metoda contabilității: calculația. In: Contabilitate și audit, nr. 10, pp. 50-57.
5. NEDERIȚA, A., FOALEA, L. (2009). Privind modul de repartizare și de deducere a consumurilor indirecte de producție în cazul neîndeplinirii capacității normative de producție. In: Contabilitate și audit, nr. 7, pp. 15-16.

Data prezentării articolului: 01.11.2018

Data acceptării articolului: 05.12.2018