

**CONTABILITATEA COSTURILOR PE CENTRE DE RESPONSABILITATE LA
ENTITĂȚILE DE TRANSPORT AUTO A ÎNCĂRCĂTURILOR**

Stela CARAMAN, lect. sup., ASEM

This article examines the possibility of organizing production cost accounting on responsibility centers at cargo transport enterprises. At present there is not a single opinion on the organization of cost accounting on calculation items and of deviations from the budget data on responsibility centers at these enterprises. In this context, the author proposes the development scheme of the accounts record, of the production costs on responsibility centers at cargo transport enterprises.

Tendința dominantă care se manifestă în prezent în entitățile autohtone este orientarea către client și implicit spre schimbare. În acest context, organizarea activității pe centre de responsabilitate devine o premisă a satisfacerii exigențelor clienților, precum și a înscrierii entităților pe traiectoria eficienței economice. Managementul și contabilitatea pe centre de responsabilitate este utilizat pe scară largă în companiile din țările dezvoltate, însă în Republica Moldova există reticențe în ceea ce privește aplicarea acestuia, în deosebi, din cauza unor aspecte, care țin de mentalitatea managerilor.

Studierea modului de organizare și ținere a contabilității costurilor serviciilor de transport prestate la unele dintre entitățile de transport auto a încărcăturilor (în continuare – ETAÎ) autohtone a scos în evidență următoarele aspecte:

- toate costurile directe sunt colectate pe subconturi la contul sintetic 811 „Activități de bază” grupate pe articole de calculație, fără o detaliere a informațiilor privind costurile pe tipuri de autocamioane, rute, servicii prestate etc.;
- costurile privind deservirea tehnică și reparația autovehiculelor, efectuate cu forțe proprii sunt colectate în contul 812 „Activități auxiliare” în baza documentelor primare grupate pe consum de piese de schimb, materiale auxiliare, combustibil, borderourilor de repartizare a salariilor, amortizării anvelopelor, OMVSD. Contul 812 „Activități auxiliare” se închide prin trecerea sumei totale a costurilor acumulate în contul 811 „Activități de bază”;
- costurile indirecte de producție se reflectă pe subconturi deschise la contul 813 „Consumuri indirecte de producție”, fiind astfel grupate pe elemente de costuri privind organizarea și dirijarea activității ETAÎ. La sfârșitul perioadei de gestiune rulajul debitor al acestui cont se trece integral în debitul contului 811 „Activități de bază” sau în debitul contului 711 „Costul vânzărilor”, fără o repartizare prealabilă a acestora pe obiecte de calculație;
- lunar, contul 811 „Activități de bază” se închide cu contul 711 „Costul vânzărilor” la suma totală a costului serviciilor de transport auto prestate;
- la unele entități s-a renunțat la conturile contabilității manageriale, contabilii preferând evidența costurilor și calculația costului serviciilor prestate, exclusiv prin utilizarea contului 711 „Costul vânzărilor”;
- în contabilitate costurile nu sunt divizate în variabile și constante;
- în contabilitate nu se reflectă costurile bugetate pe purtători de costuri: tipuri de autocamioane, rute, servicii prestate, necătfînd la faptul că la unele entități serviciul Planificare întocmește calculații bugetate pe rute. Însă, la aceste entități compararea calculațiilor efective cu cele bugetate poartă un caracter formal și nesistematic.

Acest tip de evidență a costurilor conduce la faptul că informația privind costurile este depersonalizată, prin faptul că nu asigură colectarea costurilor pe locuri de apariție și direcții de efectuare, adică pe tipuri de autocamioane, rute, servicii prestate. De asemenea, în condițiile unei asemenea contabilități a costurilor, practic este imposibilă bugetarea și controlul lor în locurile de apariție a acestora. Acest aspect conduce la un grad redus de utilitate a informațiilor privind costurile și nu poate fi utilizat pentru intensificarea controlului asupra costurilor entității și luarea deciziilor manageriale efective.

Prin urmare, în vederea anihilării neajunsurilor modului tradițional de evidență a costurilor la ETAÎ se recomandă organizarea contabilității costurilor pe centre de responsabilitate.

Problema organizării contabilității pe centre de responsabilitate se pune, îndeosebi, la entitățile mijlocii și mari. Spre exemplu, în entitățile mici se constituie un singur centru de responsabilitate condus de către întreprinzător care este, în același timp, și proprietar și manager.

Crearea unui sistem unic de evidență a costurilor pe centre de responsabilitate potrivit pentru utilizare de către toate ETAÎ este imposibilă, prin prisma individualității fiecărei entități. Cu toate acestea ni se pare posibilă elaborarea unor propuneri privind contabilitatea costurilor în baza identificării centrelor de responsabilitate la ETAÎ, care să poată fi aplicate în cazul coincidenței anumitor condiții: specificul transporturilor, mărimea entității, necesitățile informaționale ale managementului entității etc.

Analiza surselor de literatură și a practicii privind organizarea contabilității costurilor pe centre de responsabilitate a demonstrat, că în prezent nu există o părere unică referitoare la organizarea contabilității costurilor pe articole de calculație și a abaterilor de la datele bugetate pe centre de responsabilitate la ETAÎ. Acest fapt ne-a permis să propunem o metodologie de organizare a contabilității manageriale a costurilor pe

centre de responsabilitate la ETAÎ în condițiile aplicării metodei Standard-cost.

Unul din avantajele principale de aplicare a metodei Standard-cost la ETAÎ constă în economisirea de timp și resurse la elaborarea standardelor. Aceasta se explică prin faptul că practic toate normativele sunt stabilite prin legislație. Conform acestei metode, pe măsura prestării serviciilor în conturile 811-821 se vor reflecta costurile de producție bugetate în corespondență cu conturile contabilității financiare 211, 531, 533, 521 etc., de asemenea, la mărirea bugetată. În contabilitatea financiară, se vor face înregistrări a costurilor de producție efective, care la sfârșitul perioadei de gestiune se vor compara cu cele bugetate. Sumele abaterilor identificate dintre costurile de producție efective și cele bugetate se vor reflecta într-un cont special de evidență a abaterilor, de exemplu, contul „Abateri”: în debitul contului se vor reflecta abaterile nefavorabile, iar în creditul lui – abaterile favorabile în corespondență cu conturile contabilității financiare 211, 531, 533, 521 etc. La sfârșitul perioadei de gestiune abaterile repartizare vor fi reflectate în contul 711 „Costul vânzărilor”, subcont 7113 „Costul serviciilor prestate” concomitent cu reflectarea costului bugetat al serviciilor de transport prestate.

Reieșind din metodologia contabilității manageriale pe centre de responsabilitate la ETAÎ, în condițiile aplicării metodei Standard-cost, apare necesitatea deschiderii unor subconturi la conturile sintetice de evidență a costurilor de producție.

În figura 1.1. este prezentată structura generală a subocnturilor la conturile de evidență a costurilor de producție pe centre de responsabilitate în viziunea autorului:

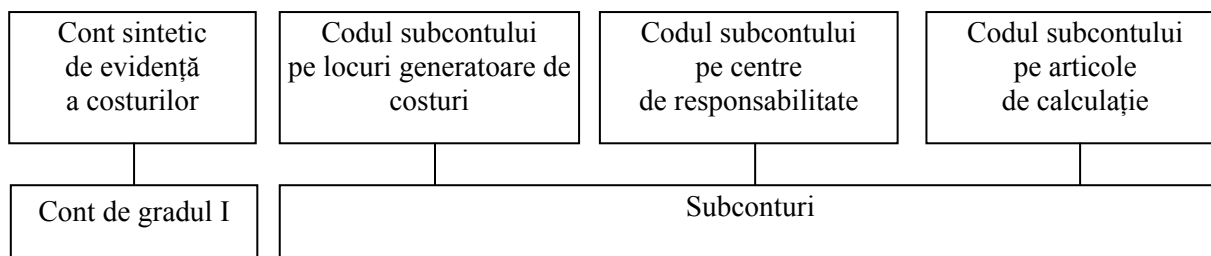


Figura 1.1. Structura generală a subconturilor deschise la conturile de costuri pe centre de responsabilitate la ETAÎ

În continuare, prezentăm schemele structurale ale fiecărui cont de evidență a costurilor de producție pe centre de responsabilitate la ETAÎ: 811, 812 și 813 (821). Astfel, în figura 1.2. se va prezenta schema structurală de evidență a costurilor directe în contul 811 „Activități de bază”:

După necesitate articolele de calculație se vor detalia pe tipuri de costuri (ultimele cifre ale codurilor subconturilor), și anume:

- combustibil pe coloana auto-1 sau marca autocamionului 1: 1 – benzină; 2 – motorină etc.;
- materiale lubrifiante pe coloana auto-1 sau marca autocamionului 1: 1 – ulei de motor; 2 – ulei de transmisie; 3 – gel anitiger etc.

Structura contului 812 „Activități auxiliare” se formează după următoarea schemă: în calitate de locuri generatoare de costuri pot servi: procesul de încărcare, procesul de descărcare. Procesul de păstrare și eliberare a încărcăturilor, precum și subdiviziunile care asigură deservirea tehnică a mijloacelor de transport. În rezultat pot fi delimitate următoarele centre de costuri: depozite, ateliere de reparație etc. Evidența analitică pe centre de responsabilitate a costurilor activităților auxiliare se ține pe tipuri de activități și articole de calculație pe subconturi deschise la contul sintetic 812 „Activități auxiliare”.

În ceea ce privește contul 813 (821) „Costuri indirecte de producție”, structura lui este prezentată în anexa 1.

Evidența și controlul abaterilor de la costurile bugetate se face într-un registru contabil special numit Registrul de evidență a abaterilor privind costurile efective de la cele bugetate pe centre de responsabilitate și articole de calculație.

Lunar, în baza datelor din registrele de evidență a abaterilor elaborate pe centre de responsabilitate se va întocmi mașinogramă sau registru centralizator de evidență a abaterilor, care va fi transmis conducerii ETAÎ pentru analiză și stimulare a managerilor și muncitorilor centrelor de responsabilitate care au reușit o reducere a costurilor bugetate.

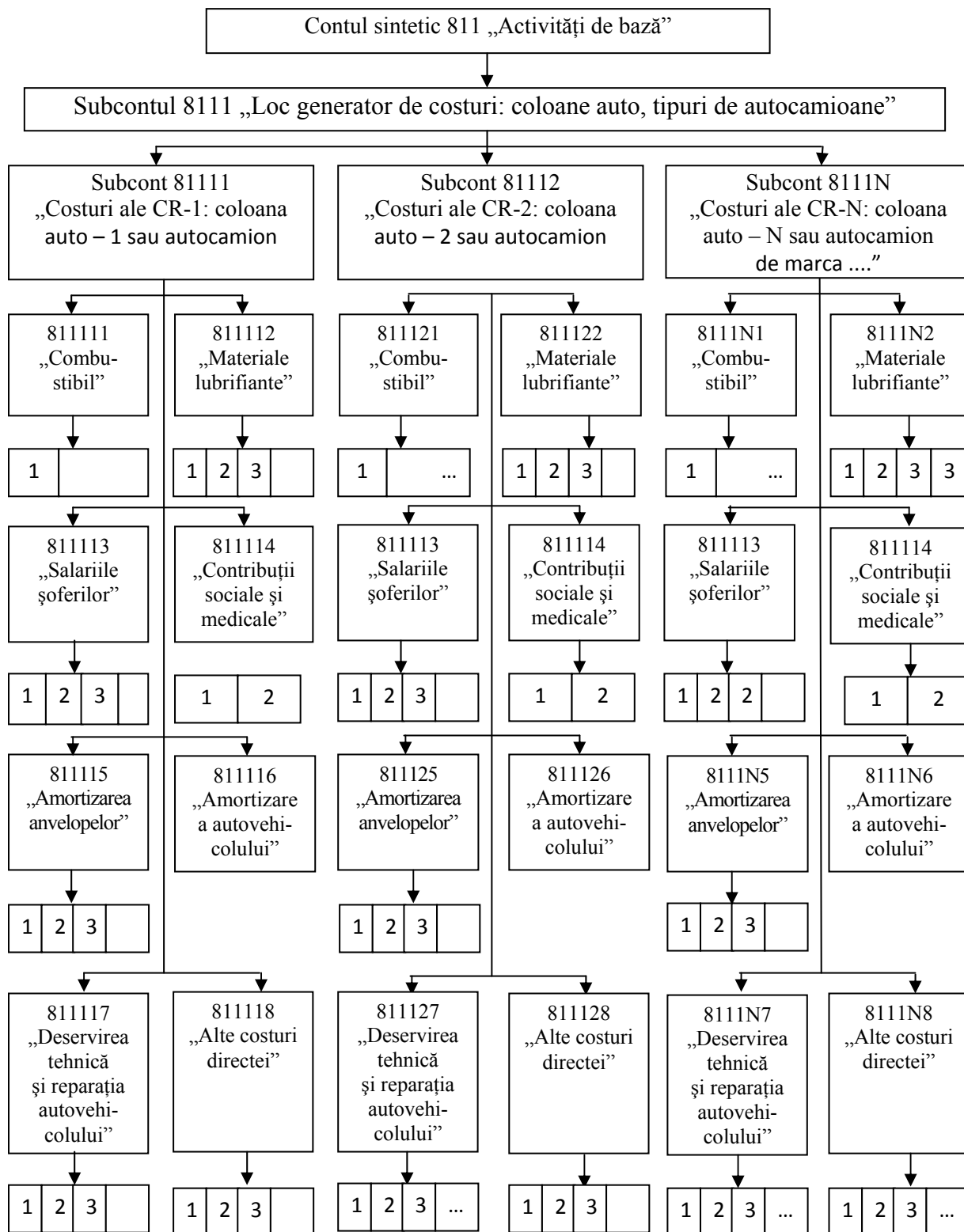
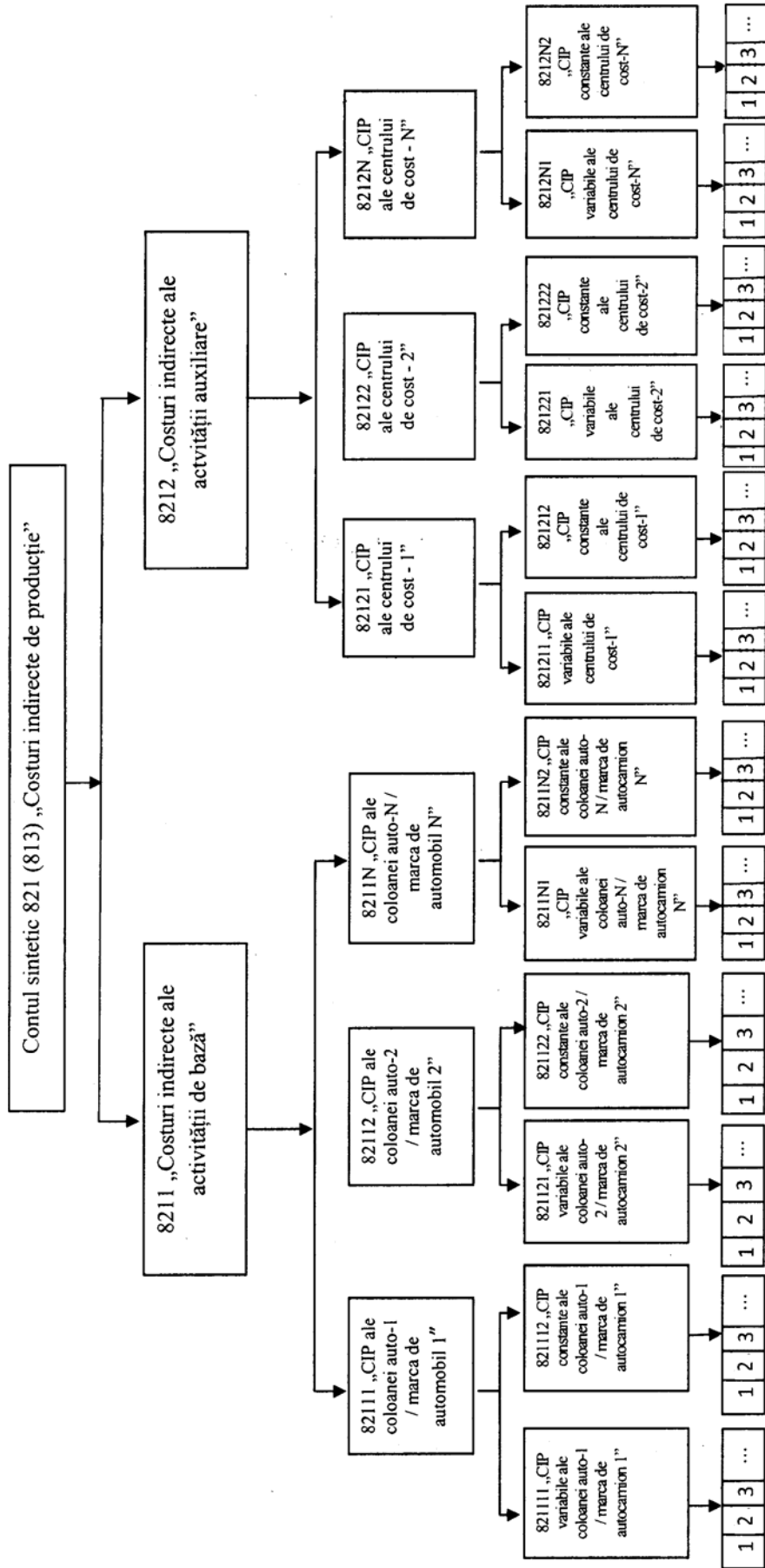


Figura 1.2. Schema structurală a contului 811 „Activități de bază” la ETAÎ

Bibliografie:

1. Structura organizatorică a întreprinderii pe baza centrelor de responsabilitate <http://www.stiucum.com/management/managementul-productiei/Structura-organizatorica-a-int35577.php>
2. Лебедев В.Ф., Дроздова Т.Г., Кустарев В.П. Управление затратами на предприятии: Учебник для вузов. 5-е изд. – СПб: Питер, 2012.
3. Организация управленческого учета в организациях автомобильного транспорта. <http://gendocs.ru/v29257>.

Anexa 1



Structura generală a contului 821 (813) „Costuri indirecte de producție” pe centre de responsabilitate la ETAI