

ROLUL REPARTIZĂRII COSTURILOR INDIRECTE DE PRODUCȚIE

Valentina PANUȘ, dr., lec. sup., ASEM

Conform SNC Stocuri costurile indirecte de producție (în continuare – CIP) sînt legate de fabricarea produselor/prestarea serviciilor de mai multe tipuri și se includ în costul lor prin repartizare, în modul stabilit în politicile contabile ale entității.

Astfel, repartizarea acestor costuri se efectuează în două etape:

- 1) între costul produselor/serviciilor/producției în curs de execuție și cheltuielile curente;
- 2) pe tipuri de produse fabricate/servicii prestate.

Pentru repartizarea între costul produselor/serviciilor/producției în curs de execuție și cheltuielile curente, costurile indirecte de producție se subdivizează în:

1) costuri variabile¹, se includ în costul produselor fabricate/serviciilor prestate/producției în curs de execuție în suma totală, indiferent de gradul de utilizare a capacităților de producție;

2) costuri constante², se repartizează între costul produselor/serviciilor și cheltuielile curente în baza capacității normale de producție³.

Dacă volumul efectiv al producției/serviciilor este egal sau depășește capacitatea normală, suma efectivă a costurilor indirecte de producție constante se include integral în cost. În cazul în care volumul efectiv al producției este mai mic decît capacitatea normală, costurile indirecte de producție constante se includ în cost în baza cotei calculate ca raportul dintre volumul efectiv al produselor/serviciilor și capacitatea normală. Suma rămasă a costurilor indirecte de producție constante se consideră drept cheltuieli curente.

În contextul celor de mai sus, vom menționa anumite aspecte problematice generale aferente repartizării CIP, precum stabilirea bazei (bazelor) de repartizare a CIP.

Astfel, repartizarea costurilor indirecte de producție pe tipurile de produse fabricate/servicii prestate se efectuează proporțional cu baza stabilită în politicile contabile ale entității (de exemplu, proporțional salariilor de bază ale muncitorilor încadrați în activitățile de bază și auxiliare, sumei totale a costurilor directe de producție, numărului de mașini-ore lucrate, cantității de produse fabricate).

În scopul perfecționării și revizuirii bazei de repartizare a CIP în cadrul entităților autohtone considerăm că este necesar, să se delimiteze structura detaliată a costurilor indirecte pe articole pentru a determina mai bine baza de repartizare a CIP. În cazul în care unele costuri pot fi ușor localizate pe purtători, acestea trebuie să fie gestionate separat, dar nu incluse în CIP.

La repartizarea CIP trebuie să se aplice cele mai raționale și optime baze de repartizare care pot fi stabilite prin diferite analize a structurii CIP, a procesului tehnologic; sau aplicare a diferitor metode economico-matematice.

Pentru a putea stabili baza de repartizare vom prezenta diferite exemple de baze de repartizare a CIP (tabelul 1).

În continuare vom analiza procesul de stabilire a unei baze de repartizare din cadrul a două secții a unei entități autohtone.

Astfel, în urma analizei structurii CIP în cadrul unei entități, s-a constatat că ponderea cea mai mare o dețin costurile cu personalul (41-47%) și costurile de materiale (19-26%) aceste fluctuații sunt în funcție de lună și secția de producere (în cazul dat secția nr.1 și secția nr.2).

¹mărimea cărora depinde de modificarea volumului producției (de exemplu, amortizarea mijloacelor fixe calculată în raport cu cantitatea de produse fabricate, costul materialelor consumate).

²mărimea cărora relativ nu depinde de modificarea volumului producției (de exemplu, amortizarea mijloacelor fixe cu destinație generală de producție calculată prin metoda liniară, costurile de întreținere și exploatare a clădirilor și utilajului secțiilor de producție).

³care reprezintă volumul producției/serviciilor ce poate fi realizat, în medie, pe parcursul a câteva perioade de gestiune sau sezoane în condiții normale de activitate, ținînd cont de pierderile capacității cauzate de reparațiile (deservirea tehnică) planificate ale utilajului.

Tabelul 1

Bazele de repartizare folosite pentru repartizarea CIP

(în %)

Baze de repartizare / Țări	Țara				
	SUA	Australia	Irlanda	Japonia	Marea Britanie
Ore de muncă directă	31	36	38	50	31
Cheltuieli cu munca directă	31	21	13	7	29
Ore-mașină	12	19	22	12	27
Cheltuieli cu materiale prime directe	4	12	7	11	17
Unități de producție	5	20	28	16	22
Costuri primare	-	1	-	21	10
Alte baze	17	-	21	-	-

Sursa: Horngren T., Datar M., Foster G. [51, p.111]

Astfel, considerăm că este necesară corelarea CIP cu salariile angajaților și cu cantitatea produselor fabricate în secția nr.1 și secția nr.2, prin funcțiile logaritmică, liniară și exponențială.

În continuare vom prezenta calculele referitor la determinarea gradului de corelare dintre CIP, VPF și salariul lucrătorilor.

Tabelul 2

Calculul coeficientului de corelație dintre salariul și CIP

Luna	SalariulX	CIP (mii lei)y	ln x	lnx ²	ylnx	ye	(y-ye) ²	y-ym	(y-ym) ²
1	71,66	287,81	4,27	18,24	1229,49	191,78	9220,41	-241,45	58297,62
2	177,35	383,20	5,17	26,81	1984,24	494,77	12448,29	-146,06	21334,43
3	211,14	467,99	5,35	28,65	2504,94	553,08	7240,32	-61,27	3753,81
4	275,59	578,16	6,21	31,57	3248,64	642,14	4093,62	48,90	2391,34
5	436,72	837,75	6,07	36,95	5092,89	796,05	1738,08	308,49	95163,43
6	367,74	800,88	5,90	34,89	4731,08	738,58	3881,21	271,62	73776,06
7	449,25	936,29	6,1	37,30	5718,48	805,51	17102,31	407,03	165674,63
8	317,14	709,29	5,76	33,17	4085,035	689,09	407,90	180,03	32409,73
9	250,01	523,40	5,52	30,48	2889,946	609,57	7426,76	-5,86	34,38
10	145,77	344,47	4,98	24,82	1716,13	429,20	7180,233	-184,79	34149,10
11	69,56	243,23	4,24	17,99	1031,81	181,85	3766,59	-286,03	81815,60
12	77,84	238,67	4,35	18,96	1039,33	219,47	368,67	-290,59	84442,61
Total	2 849,77	6 351,13	63,37	339,87	35272,06	6351,13	74874,41	0	653242,75

$R = 0,94; R^2$ calculat prin: funcția logaritmică – 0,8854; funcția liniară - 0,9808; funcția exponențială – 0,9681.

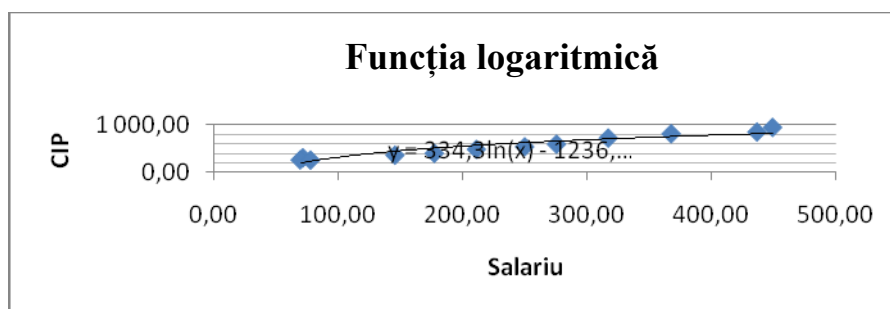


Fig.1 Funcția logaritmică de corelare dintre salariul lucrătorilor și CIP pentru secția 1

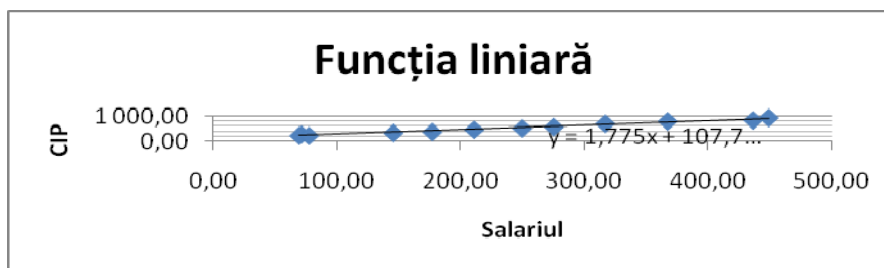


Fig.2. Funcția liniară de corelare dintre salariul lucrătorilor și CIP pentru secția 1

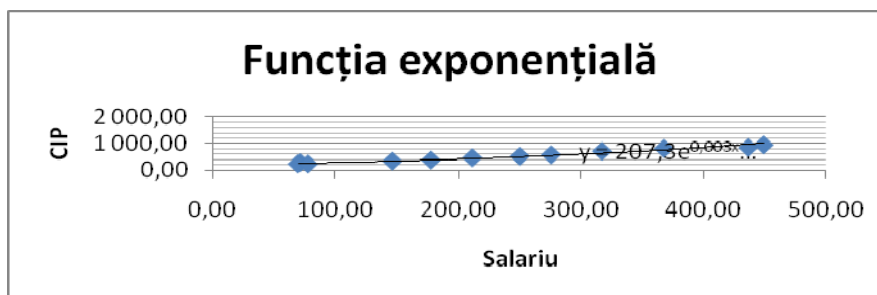


Fig.3. Funcția exponențială de corelare dintre salariul lucrătorilor și CIP pentru secția 1

Metodele economico-matematice prin analiza gradului de corelare pot fi utilizate, pentru: divizarea CIP în constante și variabile; prognozarea consumurilor, cheltuielilor, fluxurilor de mijloace bănești etc., precum și în calcularea corelației dintre diferiți indicatori și fapte economice existente în contextul activității entității.

Conform calculelor efectuate a diferitor funcții (funcția liniară, logaritmică și exponențială) au fost obținute următorii indicatori prezentați în tabelul 3.

Tabelul 3

Alegerea soluțiilor rezonabile în fundamentarea deciziilor

Nr. crt.	Indicatori/relații/corelare	Coeficientul de corelație (r) pentru secția:	
		Nr. 1.	Nr. 2.
1.	CIP și salariile angajaților	0,94	0,99
2.	CIP și VPF	0,97	0,47
3	VPF și salariile angajaților	0,97	0,45

Informațiile din tabel arată că politica de salarizare pentru secția nr.1 este optimă, deoarece răspunde criteriilor de corelare și determinare dintre CIP, salariile muncitorilor și volumul producției fabricate (VPF), reprezentând un raport de 0,94 – 0,97. Însă în secția nr.2 s-a constatat că indicatorii de corelație (r) dintre CIP și VPF constituie 0,47, dintre CIP și salariile angajaților – 0,99, dintre VPF și salariile angajaților – 0,45.

De menționat, că în practica internațională se consideră că o corelație este suficient de puternică în cazul în care valoarea coeficientului de determinare este mai mare de 0,7.

În acest context, s-a constatat că în cadrul entității analizate persistă o politică rațională de salarizare în secția nr.1, în secția nr.2. Cu toate că, corelația dintre CIP și salariu în secția nr.2, este de 0,99, ceea ce înseamnă că există o legătură strânsă și directă, cota salariului în CIP este de 51%. Totodată, corelarea dintre CIP și VPF constituie 0,47, ceea ce înseamnă o legătură slabă și necesită modificarea politicii de salarizare în secția nr. 2 în funcție de volumul producției fabricate. Aceasta v-a contribui la majorarea indicatorilor de corelație dintre cantitate și CIP.

Bibliografie:

1. SNC “Stocuri”. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 2013, nr. 233-237, 134-187.
2. Panuș Valentina, teza de doctor ASEM. Chișinău 2012