

ASPECTE PROBLEMATICE AFERENTE REPARTIZĂRII COSTURILOR INDIRECTE
DE PRODUCȚIE
PROBLEMATIC ISSUES RELATED TO THE ALLOCATION OF INDIRECT
PRODUCTION COSTS

CZU: 657.471.1.011.27:633/635(478)

DOI: 10.5281/zenodo.7059989

Rodica CUȘMĂUNSA,

Academia de Studii Economice din Moldova

Email: cusmaunsa.rodica.gheorghe@ase.md

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-0444-9799>

Maxim GRIBENCEA,

contabil-practician

Abstract. În prezentul articol sunt examinate unele aspecte problematice privind stabilirea celei mai relevante baze de repartizare a costurilor indirecte de producție în sectorul agricol și anume în fitotehnie. Utilizând metode de cercetare, precum cea de analiză și deducție, au fost studiate și opiniile unor savanți autohtoni, ceea ce a permis formularea unor concluzii și recomandări mai solide asupra soluționării problemei determinării unei singure baze de repartizare sau mai multor baze de repartizare a costurilor indirecte de producție.

Cuvinte-cheie: baza de repartizare, repartizarea costurilor indirecte de producție, contabilitatea costurilor indirecte de producție

JEL: M 41

Introducere

În procesul calculării costului produselor fabricate și/sau serviciilor prestate un aspect important îl constituie repartizarea costurilor indirecte de producție (în continuare CIP). Potrivit pct. 5 din Indicațiile metodice, aprobate prin OMF nr. 118/2013 (Indicații metodice), astfel de costuri includ costurile aferente gestiunii și deservirii subdiviziunilor de producție ale entității.

Prin urmare, alocarea costurilor indirecte de producție în costul produselor fabricate trebuie să asigure:

- respectarea principiilor de bază ale contabilității;
- delimitarea costurilor pe perioade de gestiune;
- confirmarea documentară și modul de ținere a evidenței analitice și sintetice [4].

În pct. 34 din Indicațiile metodice este prezentată componența CIP sub aspect general. Nomenclatorul articolelor de costuri indirecte de producție specific ramurii de fitotehnie cu racordarea la activitatea de bază este prezentat în anexa 6 la SNC „Particularitățile contabilității în agricultură”, iar nomenclatorul articolelor de costuri indirecte de producție în activitatea auxiliară este elucidate anexa 7 la SNC „Particularitățile contabilității în agricultură”.

Potrivit anexei 6 la SNC „Particularitățile contabilității în agricultură” nomenclatorul articolelor de costuri indirecte de producție specific ramurii de fitotehnie cu racordarea la activitatea de bază este prezentat în tabelul 1.

Tabelul 1. Nomenclatorul articolelor de costuri indirecte de producție în activitățile de bază

Grupe	Articolele costurilor indirecte de producție
1. Costuri privind întreținerea personalului de conducere și a altui personal:	<p>– retribuțiile (de bază și suplimentare) în formă naturală și bănească, contribuțiile pentru asigurările sociale de stat obligatorii ale personalului de conducere și altui personal ale subdiviziunilor în fitotehnie – agronomi, brigadieri, socotitori, paznici de câmpuri etc.;</p> <p>În acest articol se înregistrează, de asemenea, costurile aferente întreținerii mijloacelor de comunicații și altor mijloace tehnice de comandă, tehnicii de calcul utilizate în subdiviziuni, valoarea și uzura obiectelor de mică valoare și scurtă durată, a altor valori materiale utilizate de personalul de conducere și alt personal; costurile de delegare în interes de serviciu ale personalului de conducere și a altui personal.</p>
2. Costuri privind întreținerea mijloacelor fixe:	<p>– amortizarea mijloacelor fixe cu destinație generală a secțiilor și sectoarelor (clădirilor, construcțiilor speciale, inventarului, agrocabinetelor, laboratoarelor pentru controlul semințelor, laboratoarelor agrochimice, spitalelor veterinare, farmaciilor veterinare, instalațiilor sanitaro-veterinare); costurile aferente reparației conform regulilor generale stabilite în SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, exploatarea și întreținerii mijloacelor fixe similare; plata pentru leasingul (arenda) obiectelor cu destinație generală a brigăzii, fermei și sectorului conform regulilor generale stabilite în SNC „Contracte de leasing”.</p>
3. Costuri privind asigurarea condițiilor favorabile de muncă, protecția muncii și tehnica securității:	<p>– costurile aferente instalării și întreținerii îngrăditurilor pentru mașini, utilaje, agregate, instalații de ventilare, semnalizări, spălătorii, dușuri; valoarea îmbrăcămintei și încălțămintei speciale, ochelarilor și mănușilor de protecție și altor mijloace de protecție individuală eliberate lucrătorilor; costurile aferente procurării pancartelor și îndrumarelor referitoare la protecția muncii; costul hranei speciale eliberate lucrătorilor; costurile aferente asigurării securității antiincendiară a subdiviziunilor etc.</p>
4. Alte costuri indirecte de producție:	<p>– valoarea și suma uzurii obiectelor de mică valoare și scurtă durată; primele de asigurare a bunurilor cu destinație generală de sector, brigadă și fermă; costurile aferente transportului tur-retur a lucrătorilor la locul de muncă; transportului de produse petroliere și a apei pentru tractoare, combine; costurile aferente efectuării acțiunilor cu caracter necapital ce țin de combaterea eroziunii solului; amortizarea imobilizărilor necorporale cu destinație generală de brigada (fermă); costurile aferente amenajării cimitirelor de animale și efectuării altor măsuri de carantină; costul serviciilor activităților auxiliare; plățile de numerar pentru inovații și propuneri de perfecționare tehnică; costurile aferente întreținerii și exploatarea mijloacelor cu destinație de ocrotire a naturii etc.</p>

Sursa: elaborat de autori în baza [2].

Potrivit anexei 7 la SNC „Particularitățile contabilității în agricultură” nomenclatorul articolelor de costuri indirecte de producție specific ramurii de fitotehnie cu racordarea la activitatea auxiliară este prezentat în tabelul 2.

Tabelul 2. Nomenclatorul articolelor de costuri indirecte de producție în activitățile auxiliare

Grupe	Articolele costurilor indirecte de producție
1. atelierele de reparație:	<ul style="list-style-type: none"> - retribuțiile șefului de atelier, inginerului-controlor, magazionerului și altor angajați care execută lucrări de organizare, aprovizionare și gestionare a atelierului, precum și contribuțiile respective de asigurări sociale de stat obligatorii și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală; - costul încălzirii, iluminatului, salubrității încăperilor; - amortizarea clădirilor și utilajului atelierelor; - costul privind exploatarea dușurilor (costul materialelor tehnico-sanitare și detergenților, costurile energiei ce țin de aducerea și încălzirea apei); - costul privind aprovizionarea cu apă, instalarea îngrăditurilor și ventilația (cu excepția celor cu caracter capital);

	<ul style="list-style-type: none"> - costul informației vizuale referitoare la protecția muncii și tehnica securității; - amortizarea și reparația clădirilor și utilajelor atelierelor; - leasingul (arenda) mijloacelor fixe ce deservește subdiviziunile de producție; - asigurarea mijloacelor fixe, etc.
2. transportul auto:	<ul style="list-style-type: none"> - retribuirea muncii șefului garajului, dispecerului, contabilului, paznicilor, precum și contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii; - costurile privind întreținerea garajelor: reparația, iluminarea, amortizarea etc.; - alte costuri care nu pot fi raportate la obiectele concrete de evidență a costurilor în transportul auto, etc.
3. parcul de mașini și tractoare:	<ul style="list-style-type: none"> - retribuțiile inginerilor pentru exploatarea tractoarelor, combinelor și altor mașini, brigadierilor, paznicilor precum și contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală; - costurile privind tehnica securității și protecției muncii; - amortizarea, reparația și întreținerea cantonamentelor de câmp, etc.

Sursa: elaborat de autori în baza [2].

În conformitate cu pct. 48 al SNC „Particularitățile contabilității în agricultură” costurile respective se acumulează pe parcursul perioadei de gestiune și ulterior se repartizează pe obiecte de evidență a costurilor (produse agricole, active biologice adăugate, servicii prestate).

Costurile indirecte de producție ale activităților de bază și auxiliare acumulate se repartizează conform bazei de repartizare stabilite în politicile contabile (de exemplu, suma totală a costurilor directe, suma salariului calculat, numărul de ore-normă lucrate de muncitorii la creșterea și îngrijirea tipurilor sau grupurilor de animale și păsări, numărul de zile lucrătoare ale animalelor de lucru (pentru transportul cu tracțiune animalieră)) potrivit pct. 50 al SNC „Particularitățile contabilității în agricultură” [2].

Datorită specificului activității întreprinderilor agricole specializate în creșterea culturilor de câmp și horticulură apare necesitatea soluționării a două probleme interdependente în această situație:

- ✓ problema stabilirii unei singure baze de repartizare a costurilor indirecte de producție pentru întregul nomenclator al CIP sau să fie selectate mai multe baze de repartizare în funcție de regruparea a CIP, care în baza ponderii față de valoarea totală per indicator se vor ajusta de fiecare dată la cumularea în totalul acestora, obținându-se, în final, o cotă distinctă pentru fiecare produs;
- ✓ problema atribuirii CIP la costurile producției agricole fabricate și la costurile producției în curs de execuție, datorită faptului că acumularea costurilor indirecte de producție se efectuează pentru întreaga perioadă a procesului tehnologic, iar repartizarea finală a costurilor indirecte de producție are loc la finele anului agricol, estimativ data de 30 noiembrie a fiecărui an.

Scopul acestui articol constă în cercetarea și examinarea aspectelor teoretice și aplicative, aferente repartizării costurilor indirecte de producție și anume la raționalitatea stabilirii unei singure bazei de repartizare a costurilor indirecte de producție așa cum este prevăzut în SNC, precum și specificul alocării costurilor indirecte de producție între producția agricolă fabricate și cea în curs de execuție, iar obiectivul rezidă în investigarea și elucidarea problemelor enumerate mai sus.

Prin urmare, au fost studiate prevederile reglementărilor contabile naționale, precum și lucrările, cercetările și opiniile economiștilor și savanților autohtoni în vederea formulării unor concluzii și recomandări asupra problemelor abordate.

Metode aplicate

Metoda de cercetare reiese din analiza materialului teoretic și practic cu privire la aspecte problematice aferente repartizării costurilor indirecte de producție, precum și de stabilire a celei mai optimale baze de repartizare a costurilor indirecte de producție în sectorul de fitotehnie al agriculturii. La baza fundamentării teoretice au stat analiza, sinteza, deducția și metoda inductivă folosite pentru o interpretare cât mai clară și reprezentativă. Importanța cercetării prezentului articol constă în atingerea scopului și obiectivului nominalizat, prin examinarea prevederilor reglementărilor contabile

naționale, precum și lucrărilor, cercetărilor și opiniilor autorilor, savanților și cercetătorilor autohtoni, în vederea perfecționării contabilității costurilor indirecte de producție.

Rezultate obținute și discuții

Costuri indirecte de producție reprezintă costuri legate de gestiunea și deservirea subdiviziunilor de producție ale entității [4]. Acestea sunt legate de fabricarea mai multor tipuri de produse și urmează a fi incluse în costul lor prin repartizare, în modul stabilit de entitate și, după caz, prevăzut în politicile contabile ale acesteia.

Din prevederile pct. 31 al SNC „Stocuri” și pct. 50 al SNC „Particularitățile contabilității în agricultură” reiese că la repartizarea costurilor indirecte de producție se recomandă o singură bază de repartizare care urmează a fi indicată în politicile contabile ale entității.

În practică, de regulă, CIP se repartizează la finele perioadei (de obicei, lunii) concomitent cu operațiunile de închidere a perioadei de gestiune.

Datorită specificului activității întreprinderilor agricole, specializate în creșterea culturilor de câmp și horticultură, acumularea costurilor indirecte de producție se efectuează pentru întreaga perioadă a procesului tehnologic, și repartizarea finală a costurilor de producție are loc la finele anului agricol, estimativ data de 30 noiembrie a fiecărui an.

De cele mai multe ori ca bază de repartizare a costurilor indirecte de producție în domeniul fitotehniei se alege ca indicator numărul hectarelor însămânțate, însă considerăm că aceasta e o abordare nu tocmai cea mai reușită, deoarece de cele mai multe ori nu reprezintă costul efectiv real al produsului final.

Deasemenea luând în calcul specificul sectorului fitotehniei și horticulturii urmează de menționat, că în procesul de repartizare se va lua în calcul și costurile efectuate pentru producția în curs de execuție, dat fiind faptul că lucrările de câmp încep din toamna și continuă încă pentru o perioadă de cel puțin 8 luni.

Însă, pentru o analiză detaliată și un control intern eficient, recomandăm la repartizarea CIP de stabilit un set de indicatori care urmează să reflecte o ajustare optimă a costurilor indirecte de producție în costul final al culturilor de câmp și al fructelor.

Așadar, indicatorii care au fost selectați ca reper pentru ajustarea bazei de repartizare includ:

- suprafața însămânțată;
- consumul de combustibil pe fiecare cultură;
- salariul direct calculat pe fiecare cultură în baza fișelor de evidență a activității tractoristului;
- cantitatea de producție recoltată.

Pentru operativitatea de colectare a datelor și prezentarea informației, se recomandă efectuarea modificărilor în softul de contabilitate, facilitând astfel activitatea serviciului contabilitate. Se recomandă acumularea indicatorilor respectivi separat pentru fiecare produs și calcularea în baza ponderii față de valoarea totală per indicator. În final se va obține o cotă distinctă pentru fiecare produs.

În continuare se va prezenta modul de repartizare propus a costurilor indirecte în baza datelor SRL „Gramvil-Agro”.

Tabelul 3. Stabilirea coeficientului de repartizare a costurilor indirecte de producție în componența produselor finite

Denumire produs cultivat	Indicatori stabiliți pentru repartizarea costurilor indirecte de producție								Total coeficient de repartizare
	Suprafața însămânțată		Consumul de combustibil		Salariul direct Calculat în baza fișelor de evidență a lucrărilor		Cantitatea de producție recoltată		
	ha	Pondere %	litri	Pondere %	Lei, MDL	Pondere %	chintale	Pondere %	
Grâu de toamnă	180	10,34	5985	8,09	47908	9,24	8195	14,82	10,63
Grâu Semințe	50	2,87	1663	2,25	13308	2,57	1905	3,45	2,78
Orz de toamnă	20	1,15	1425	1,93	12334	2,38	1980	3,58	2,26
Porumb	230	13,22	8923	12,06	52818	10,19	22000	39,80	18,82
Floarea Soarelui	430	24,71	19441	26,28	125171	24,15	13000	23,52	24,66
Mere	30	1,72	4253	5,75	51633	9,96	8200	14,83	8,07
Producția în curs de execuție									0,00
Grâu de toamnă roada anului 2022	280	16,09	2658	3,59	76261	14,71	0	0,00	8,60
Orz de toamnă roada anului 2022	30	1,72	285	0,39	5447	1,05	0	0,00	0,79
Arat de zeble	490	28,16	29346	39,67	133459	25,75	0	0,00	23,39
Total	1740	100	73979	100	518340	100,00	55280	100	100,00

Sursa: elaborat de către autori în baza datelor SRL „Gramvil-Agro”

Pentru simplificarea și claritatea prezentării datelor nu vom utiliza toată analitica contului 821 „Costuri indirecte de producție”, însă vom grupa coseurile principale în modul următor la finele anului de gestiune în cadrul SRL „Gramvil-Agro”:

- CIP privind amortizarea calculată – 1 490 547,00 lei;
- CIP cu privire la piese de schimb și materiale consumabile – 294 700,00 lei;
- alte elemente ale CIP – 72 666,00 lei.

Coeficienții de repartizare obținuți conform metodei implementate în cadrul întreprinderii sunt extrași din tabelul 3 și constituie:

- grâu de toamnă – 10,63 %;
- grâu semințe – 2,78%;
- orz de toamnă – 2,26%.

În continuare în tabelul 4 se va prezenta modul de repartizare propus a costurilor indirecte pentru culturile de grupa I în baza datelor SRL „Gramvil-Agro”.

Tabelul 4. Repartizarea CIP în cadrul costurilor indirecte de producție pentru culturile de grupa I

Denumirea produselor	Coeficient de repartizare stabilit	Costuri indirecte de producție						Total repartizat
		Amortizarea calculată		Piese de schimb și material consumabile		Alte CIP		
	Pondere %	Total	Conform ponderii	Total	Conform ponderii	Total	Conform ponderii	
Grâu de toamna	10,63		158 445,15		31 326,61		7 724,40	197 496,15
Grâu pentru semințe	2,78		41 437,21		8 192,66		2 020,11	51 649,98
Orz de toamnă	2,26		33 686,36		6 660,22		1 642,25	41 988,83
Total	15,67	1 490 547,00	233 568,71	294 700,00	46 179,49	72 666,00	11 386,76	291 134,97

Sursa: elaborat de autori în baza datelor „Gramvil-Agro” SRL

În urma stabilirii coeficientului de repartizare pentru fiecare cultură în parte, se va purcede la repartizarea fiecărui articol de costuri care s-a reflectat în componența costurilor indirecte de producție nemijlocit în costul direct al produsului. Așadar pentru culturile de grupa I vor fi repartizate costurile indirecte de producție conform următoarei înregistrări contabile:

Reflectarea repartizării costurilor indirecte de producție în costul produselor fabricate:

Debit contul 811 „Activități de bază”, subcontul 811.01 „Costuri directe Grâu”

– 197 496,15 lei

Debit contul 811 „Activități de bază” subcontul 811.011 „Costuri directe grâu pentru semințe”

– 51 649,98 lei

Debit contul 811 „Activități de bază” subcontul 811.04 „Costuri directe Orz”

– 41 988,83 lei

Credit contul 821 „Costuri indirecte de producție”

– 291 134,97 lei

Analogic pot fi repartizate și costurile indirecte de producție care au fost acumulate în cadrul activității auxiliare.

Concluzii

Practica actuală de repartizare a costurilor indirecte de producție în fitotehnie denaturează mărimea costului efectiv al produselor fabricate în perioada de gestiune respectivă (anul agricol).

Repartizarea acestor costuri efective prin prisma metodei recomandate poate fi efectuată acumulând indicatorii respectivi care au fost selectați ca reper pentru ajustarea bazei de repartizare (suprafața însămânțată, consumul de combustibil pe fiecare cultură, salariul direct calculat pe fiecare cultură în baza fișelor de evidență a activității tractoristului, cantitatea de producție recoltată) separat pentru fiecare produs și calcularea în baza ponderii față de valoarea totală per indicator. În final se va obține o cotă distinctă pentru fiecare produs.

Astfel, modul de repartizare a costurilor indirecte de producție în fitotehnie examinat în prezentul articol va contribui la:

- atribuirea adecvată a costurilor indirecte de producție în costul producției agricole fabricate și în costul producției în curs de execuție;
- corelarea dintre costurile indirecte de producție efectiv suportate și costului producției agricole, ceea ce asigură respectarea principiilor de calculație a costului de producție.

Bibliografie

1. Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 2018, nr. 1-6 / 22 din 05.01.2018, cu modificările și completările la zi. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=120938&lang=ro
2. SNC „Particularitățile contabilității în agricultură”, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor Republicii Moldova privind aprobarea Standardelor Naționale de Contabilitate: nr. 118 din 06.08.2013. Monitor Oficial al Republicii Moldova, 2013, nr. 177-181, cu modificările și completările la zi. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=117850&lang=ro
3. SNC „Stocuri”, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor Republicii Moldova privind aprobarea Standardelor Naționale de Contabilitate: nr. 118 din 06.08.2013. Monitor Oficial al Republicii Moldova, 2013, nr. 177-181, cu modificările și completările la zi. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=117850&lang=ro
4. Indicațiile metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor. Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2013, Nr. 233-237, art Nr: 1533, cu modificările și completările la zi. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=117850&lang=ro
5. PANUȘ, Valentina. Contabilizarea și repartizarea costurilor indirecte de producție „Monitorul fiscal” № 4, 2021. ISSN 1857-3991. Disponibil: https://monitorul.fisc.md/practice_accounts/contabilizarea-si-repartizarea-costurilor-indirecte-de-productie.html
6. Planul general de conturi contabile, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor Republicii Moldova: nr. 119 din 06.09.2013. Monitor Oficial al Republicii Moldova, 2013, nr. 177-181, 1225, cu modificările și completările la zi. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=117857&lang=ro