



CAPACITĂȚI DE PRODUCȚIE: TIPURI ȘI UTILIZĂRI

PRODUCTION CAPABILITIES: TYPES AND USES

Valentina PANUS¹

Rezumat

În practica contabilă, entitățile determină și aplică capacitatea de producție în funcție de diverse aspecte, precum: în cazul prezentării informațiilor fiabile în situațiile financiare, urmează a fi respectate prevederile în vigoare ale Directivelor UE, Standardelor de Contabilitate Naționale (SNC (în cazul Republicii Moldova), GAAP etc.) și/sau internaționale (IFRS) etc.; în cazul luării deciziilor entitățile pot aplica informații aferente capacităților de producție a utilajelor, cum ar fi cele din pașapoartele tehnice ale acestora; în scopurile bugetării vor fi aplicate capacitățile planificate (bugetate). Astfel, cercetarea tipurilor capacităților de producție și a modului de utilizare a acestora constituie un aspect important în cadrul calculării costului producției.

Cuvinte-cheie: capacitate de producție; repartizare; costuri indirecte de producție; utilaj; instalații de producție;

Abstract

In accounting practice, entities determine and apply production capacity according to various aspects, such as: in the case of presenting reliable information in the financial statements, the provisions in force of the EU Directives, National Accounting Standards (SNC, GAAP, etc.) must be respected and /or international (IFRS), etc.; when making decisions, entities can apply information related to the production capacities of machines, such as those from their technical passports; for budgeting purposes, the planned (budgeted) capabilities will be applied. Thus,

¹ dr., lector univ., auditor certificat, Universitatea de Stat din Moldova ORCID: ID 0009-0000-0621-2096
valentina.panus@usm.md



researching the types of production capacities and how they are used is an essential aspect of calculating the cost of production.

Keywords: production capacity; distribution; indirect production costs; equipment; production facilities;

Clasificarea JEL: M41 M48

Introducere

Managementul entităţii, inclusiv departamentul financiar-contabil, deseori, se confruntă cu aspecte specifice legate de determinarea costului de producţie, printre care se evidenţiază aspectul legat de selectarea informaţiilor necesare pentru aplicarea corectă a capacităţii de producţie.

În anumite situaţii, aplicarea capacităţii de producţie este strict reglementată de norme, cum ar fi standardele de contabilitate sau pot fi situaţii când anumite jurisdicţii prevăd norme fiscale prin diverse reglementări, precum: ordine, hotărâri etc., deoarece capacitatea de producţie influenţează direct costul producţiei, acesta, la rândul său, influenţează costul de vânzare şi tot aşa în lanţ, atingând şi rezultatul financiar, precum şi fiscal.

În cazurile sau situaţiile de aprobare a diverselor decizii economice sau în cazul bugetării, capacitatea de producţie se aplică în funcţie de necesitatea managementului întreprinderii care poate fi determinată în baza informaţiilor tehnice ale instalaţiilor, a potenţialului maxim în diverse condiţii şi perioade de timp sau a unor informaţii planificate.

Metodologia cercetării

Din punct de vedere metodologic, cercetarea dată se bazează pe o analiză detaliată a reglementărilor naţionale şi internaţionale în vigoare din domeniu, a literaturii de specialitate, prin prisma aplicării metodelor ştiinţifice: inducţia, deducţia, analiza, sinteza, comparaţia, raţionamentul profesional, precum şi a reflecţiilor şi ideilor proprii ale autorului.

Expunerea conţinutului de bază, Pentru monitorizarea şi evaluarea potenţialului de producţie a unei entităţi, este necesar de analizat tipurile de capacitate de producţie şi corelarea acestora cu modul de aplicare şi, nu în ultimul rând, cu necesitatea de utilizare.

Reglementările naţionale ale Republicii Moldova, precum Standardele Naţionale de Contabilitate în vigoare abordează capacitatea de producţie prin prevederea expusă în pct. 30 subpct. 2) din SNC „Stocuri” [1], conform căruia **„capacitatea normală** de producţie reprezintă *volumul producţiei/serviciilor ce*



poate fi realizat, în medie, pe parcursul a câteva perioade de gestiune sau sezoane în condiții normale de activitate, ținând cont de pierderile capacității cauzate de reparațiile (deservirea tehnică) planificate ale utilajului”, alte detalieri și explicații privind noțiunea de capacitate de producție standardul nu prevede.

De aceea, în practica națională, entitățile, în scopul întocmirii situațiilor financiare, determină capacitatea de producție conform prevederilor SNC „Stocuri”, abordând **capacitatea normală** de producție, în general în următoarele aspecte principale, cum ar fi:

- ca o medie de volumul ce poate fi realizat;
- pe o perioada de timp sau pe parcursul a câteva perioade de gestiune sau sezoane;
- în anumite condiții ”normale” de activitate, și
- obligatoriu să se țină cont de pierderile de capacitate cauzate de situațiile planificate, precum: reparații, deservirea tehnică.

În cazul aplicării Standardelor Internaționale de contabilitate, și anume IAS 2 Stocuri, pct. 13, ”alocarea regiei fixe de producție la costurile conversiei se face pe baza capacității normale a instalațiilor de producție. Capacitatea normală este producția estimată a fi obținută, în medie, de-a lungul unui anumit număr de perioade sau sezoane, în condiții normale, având în vedere și pierderea de capacitate rezultată din întreținerea planificată. Nivelul real de producție poate fi folosit dacă se consideră că acesta aproximează capacitatea normală” [2].

Din cele menționate se observă o abordare similară cu cea prevăzută în SNC privind caracteristica capacității normale de producție.

Directiva 2013/34/UE, prin definiția prevăzută în art. 2, a costului de producție, precum: „cost de producție înseamnă prețul de achiziție al materiilor prime și al materialelor consumabile și alte costuri care pot fi atribuite direct bunului în cauză. Statele membre permit sau impun includerea unui *procent rezonabil* din cheltuieli de regie fixe sau variabile atribuibile indirect bunului în cauză, în măsura în care acestea se referă la perioada de producție. Costurile de distribuție nu se includ” [3], dar abordează capacitatea de producție repartizată printr-un ”procent rezonabil”.

În România, capacitatea de producție este reglementată prin Ordinul nr. 1.802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate. În pct. 7 din reglementările contabile se prevede că ”alocarea regiei fixe de producție asupra costurilor de conversie se face pe baza capacității normale a instalațiilor de producție. Nivelul real de producție poate fi folosit dacă se consideră că acesta aproximează capacitatea normală”. În pct. 79, alin. (2), documentul dat reglementează că ”capacitatea normală de producție reprezintă producția estimată a fi obținută, în medie, de-a lungul unui anumit număr de perioade, în condiții normale, având în vedere și pierderea de capacitate rezultată din întreținerea planificată a echipamentului” [4].

Ținem să menționăm că aspectul legat de aplicarea capacității de producție



este pe larg discut și în literatura de specialitate. Printre savanții care cercetează acest aspect menționăm cercetările savantului englez C. Drury aferent tipurilor de capacitate de producție, precum: capacitatea teoretică, capacitatea practică, capacitatea normală și capacitatea bugetară [5, pag. 223]. Abordări analogice regăsim la savanții Horngren Gh., Foster G., Datar S. [6, p. 336-345].

Savanții Belverd E. Needles, Jr., Henry R. Anderson și James C. Caldwell utilizează în lucrările sale expunerea precum ”previziunea activității de producție”. Acești savanți consideră că ”după determinarea bazei corespunzătoare (ore mașină, ore de muncă directă, cheltuieli directe privind forța de muncă sau unități de output) trebuie stabilită activitatea totală estimată aferentă perioadei viitoare”, exemplificând că ”prima etapă constă în determinarea numărului de unități pe care secția planifică să le producă” fără a menționa dacă trebuie să se țină cont de staționari sau alte întreruperi de producție [7, pag. 952].

În opinia savantului francez Henri Bouquin, ”existența costurilor de capacitate generează costuri unitare cu atât mai ridicate cu cât nivelul de activitate este mai redus. Nivelul de utilizare a capacităților este, în astfel de condiții, un element critic. O puternică variație sezonieră în care întreprinderea caută să descopere punctele de activitate constituie un factor de costuri ridicate. Pe termen lung, chestiunea este de a ști în ce măsură întreprinderea își poate ajusta capacitatea la nevoi, pe măsură ce volumul produselor se modifică. Aceasta înseamnă că întreprinderea trebuie (atunci când calculează costuri complet al unui produs) să considere nivelul mediu de utilizare a capacităților care nu va fi, fără îndoială, folosit în proporție de 100% și variația așteptată în jurul ratei medii de utilizare” [8, pag. 208]. Astfel, conform cercetărilor savantului, întreprinderea trebuie să-și planifice o capacitate medie și atunci când ”variațiile în jurul mediei sunt puternice să-și modeleze costurile de structură” [8, pag. 211].

Cercetătorul român Ioan Moroșan menționează că ”trebuie de înțeles corect noțiunile de capacitate necesară stabilirii costurilor”, evidențiind că ”determinarea activității normale sau a capacității normale este o problemă delicată”, accentuând că ”din punct de vedere teoretic, putem discuta de două tipuri de capacități: nominală sau teoretică și normală”. Savantul mai subliniază capacitatea reală care ”teoretic trebuie să corespundă utilizării unei capacități normale” [9, pag. 806].

Institutul Contabilității Manageriale IMA (Institute of Management Accountants) are publicate mai multe standarde și publicații aferente contabilității costurilor de producție, în publicațiile aferente practicilor contabilității manageriale, în special în *Measuring the Cost of Capacity* [10, pag. 6] se definește capacitatea normală de producție ca media așteptată utilizată sau capacitatea unei mașini, proces sau instalație/unitate pe o perioadă de timp definită (zi, săptămână, luna, anul etc.).

În tabelul 1 sunt generalizate noțiunile privind capacitatea după tipurile de descriere și opiniile savanților sau ale prevederilor normative menționate mai sus.



Tabelul 1. Caracteristica tipurilor de capacit

Capacitatea	Descrierea	Sursa
Teoretică	Capacitatea maximă, ideală fără staționări și opriri	C. Drury [5, pag. 223] Horngren Gh., Foster G., Datar S. [6, p. 336]
Practică	Capacitatea maximă cu excepția staționărilor, opririlor, reparațiilor etc., care sunt imposibil de evitat	C. Drury [5, pag. 223] Horngren Gh., Foster G., Datar S. [6, p. 336]
Normală	Reprezintă capacitatea de producție ce va permite îndeplinirea cererii clienților pe o perioadă în medie, ținând cont de aspectele sezoniere și ciclice	C. Drury [5, pag. 223] Horngren Gh., Foster G., Datar S. [6, p. 336] IAS 2 Stocuri, pct. 13 [2] SNC Stocuri, pct. 30 [1] IMA [10]
Normativă	Capacitatea de producție planificată pentru anul următor, altfel spus un volum de producție bugetat.	C. Drury [5, pag. 223] Horngren Gh., Foster G., Datar S. [6, p. 336]

Sursa: elaborat de autor

De menționat, că din toate tipurile de capacitate, capacitatea normală este cel mai des abordată sau prevăzută în actele normative, care este utilizată în diverse scopuri, inclusiv și la calculația costurilor în scopul întocmirii Situațiilor financiare, atât conform reglementărilor naționale de contabilitate (RO), standardelor naționale de contabilitate (SNC), standardelor internaționale de raportare financiară (IFRS), cât și conform cercetărilor Institutului Contabilității Manageriale.

Rezultatele și interpretarea lor

Rezultatele acestei investigații au importanță atât pentru delimitarea tipurilor de capacitate și modul de aplicare, cât și pentru diverse ilustrații practice prin compararea tuturor criteriilor aferente capacităților de producție.

Astfel, pentru a putea aplica tipul de capacitate în situația și cazul corespunzător este necesar de a corela informațiile aferente acestora. În tabelul 2 sunt expuse unele criterii de comparație a tipurilor de capacitate, descrise mai sus.



Tabelul 2. Analiza tipurilor de capacitate

Criterii de comparații	Tipuri de capacitate			
	teoretică	practică	normală	normativă
Caracteristică generală	maximă	maximă minus staționările și opririle imposibil de evitat	medie, ținând cont de aspecte sezoniere și condiții normale minus întreținerea planificată	bugetată
Ilustrare practică	<i>Conform datelor tehnice ale utilajului capacitatea maximă este stabilită de 1000 buc/ora CT=1000 buc</i>	<i>Capacitatea maximă diminuată cu staționările imposibil de evitat care sunt de 5 min/ora, respectiv 83.33 buc CP = 916.67 buc (1 000 - 83,33)</i>	<i>Capacitatea normala determinată de întreprindere după ultimele perioade, si va ține cont de activitatea normală minus toate opririle planificate CN= 750 buc</i>	<i>Întreprinderea planifica (bugetează) pentru perioada viitoare capacitatea de producție CB = 825 buc</i>
Informații utilizate	trecute	Trecute, efective	trecute, efective, viitoare	efective, viitoare
Aplicabilitatea	practic imposibil, dar posibil sub diverse aspecte tehnice, precum care poate fi potențialul maxim	relativ posibil, în diverse tipuri de decizii	posibil, si anume în calculația costului care influențează asupra informațiilor din Situațiile financiare	dorită, care de regula se aplică în decizii și în bugetare.

Sursa: elaborat de autor

Considerăm că cunoașterea tipurilor de capacitate de producție este extrem de importantă în procesul luării diverselor decizii. De exemplu, la calcularea costului de producție, cost care influențează direct informația prezentată în situațiile financiare sau la bugetarea producției pentru perioadele ulterioare nu poate fi utilizată



capacitatea teoretică sau se mai spune “ideală”, deoarece acesta este ”scopul” spre care tinde entitatea. O astfel de capacitate poate fi aplicată doar în anumite condiții tehnice și anume când este necesar de a determina capacitatea maximă a anumitor tipuri de utilaje de producție pentru a afla ”debitul” maxim pe o anumită linie sau proces de producție.

Rezumând cele menționate mai sus, putem deduce că la aplicarea capacităților de producție este important să se utilizeze informația necesară. De exemplu, în cazul aplicării capacității teoretice se utilizează informații doar din perioadele precedente sau informații prevăzute în parametrii inițiali, aplicarea capacității normale necesită utilizarea diverselor tipuri de informații: din perioadele precedente, informații curente sau viitoare. Anume capacitatea de producție normală are cel mai înalt nivel de aplicare. În cazul aplicării capacității planificate sau bugetare se utilizează informații efective/curente și ajustate cu cele viitoare sau dorite.

Concluzii

Ca urmare a cercetării efectuate, conchidem că în dependență de necesitățile manageriale în practica autohtonă se aplică diverse tipuri de capacitate de producție. Astfel, în scopul întocmirii situațiilor financiare, capacitatea de producție se aplică în dependență de tratamentele contabile în vigoare, prevăzute de Standardele de contabilitate naționale (SNC pentru Republica Moldova) sau de cele internaționale (IFRS); în scopul luării deciziilor pot fi aplicate capacitățile maxime, minime, medii etc. ale utilajelor sau altor instalații de producție, inclusiv și a celor incluse în documentele de producție, precum pașapoartele instalațiilor; în scopuri de bugetare se pot aplica capacități planificate (bugetare).

Considerăm că înțelegerea și cercetarea tipurilor și modului de utilizare a capacităților de producție constituie un aspect important în cazul calculării și determinării costului de producție necesar în diverse scopuri și utilizări.

În acest context, menționăm că entitatea determină de sine stătător capacitatea de producție în funcție de necesitate. Este de dorit ca aspectele date să fie menționate și în procedurile interne aferente sistemului de control intern sau aferente contabilității de gestiune pentru o gestiune optimă a activității entității.

Referințe

1. Standardul Național de Contabilitate Stocuri, Ordinul MF nr. 118 din 06.08.2013. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2013, nr.233-237/1534. Disponibil: <https://mf.gov.md/ro/lex/contabilitate-%C8%99i-audit>
2. International Accounting Standards (IAS) 2 Stocuri Disponibil: <https://>



mf.gov.md/ro/lex/contabilitate-%C8%99i-audit

3. Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013 privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi, de modificare a Directivei 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului și de abrogare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului Text cu relevanță pentru SEE, versiunea din 21/12/2021 <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/?uri=celex%3A32013L0034>

4. Ordinul nr. 1.802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate <https://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/185932>

5. Друри К. Управленческий и производственный учёт: учебник. Издательство „ЮНИТИ-ДАНА”, Москва, 2005 – 1071 с.

6. Horngren T. Ch., Datar M. S., Foster G. Contabilitatea costurilor, o abordare managerială, Ediția a XI-a. Traducere din limba engleză. Chișinău: ARC, 2006. 939 p.

7. Belverd E. Needles, Jr., Henry R. Anderson, James C. Caldwell Principiile de bază ale contabilității, ediția a cincea, Editura Arc, 2000, 1240 p.

8. Henri Bouquin Contabilitate de gestiune, Editura Tipo Moldova, Iasi, 2004, 361 p.

9. Ioan Moroșan Contabilitate financiară și de gestiune: Studii de ca și sinteze de reglementări, Editura CECCAR, București, 2010, 979 p.

10. Institute of Management Accountants, <https://www.imanet.org>

