

## ADOPTAREA DECIZIILOR ÎN BAZA CONSUMURILOR PRIVIND SORTIMENTUL PRODUSELOR FARMACEUTICE FABRICATE

**Galina MORARI**

*Catedra Contabilitate*

The information regarding the production costs is necessary in order to take long and short-term decisions. This work includes the recommendations regarding the utilization for decisions taking that influence on output and range of manufactured pharmaceutical products.

Înscrisă pe drumul de acces la Comunitatea Europeană, Republica Moldova va trebui să-și armonizeze producția sa farmaceutică cu cerințele Comunității Europene privind ridicarea calității obținute. Ea va trebui să țină seama de faptul că între măsurile întreprinse de țările producătoare de medicamente comunitare figurează și regimul controlului de prețuri la produsele farmaceutice. Și rolul contabilității în acest proces nu este minor.

Un factor important al activității întreprinderii de producție ce determină nivelul și rentabilitatea producției este corespunderea sortimentului și nomenclurii articolelor fabricate cerințelor cumpărătorilor.

Un sortiment larg al produselor fabricate permite întreprinderii să satisfacă diferite cerințe ale cumpărătorilor și, corespunzător, să majoreze volumul de producție și vânzări, însă acest fapt este legat de un șir de dificultăți.

Pentru obținerea unui profit mai mare, întreprinderea farmaceutică trebuie permanent să urmărească sortimentul producției care se bucură de cerere. Aceasta se poate face pe calea comparării veniturilor și consumurilor totale, care sunt alcătuite din partea variabilă și partea relativ-constantă. Complicații pot apărea la repartizarea consumurilor relativ-constante între tipurile de produse vândute. Pentru obținerea rezultatelor autentice trebuie de ales argumentat și corect baza de repartizare. În calitate de bază pot fi acceptate consumurile variabile specifice, salariul muncitorilor din producție etc.

La analiza influenței schimbărilor structurale în sortimentul producției farmaceutice se poate utiliza metoda ecuațiilor. În acest caz se examinează un set de cote relative ale diferitelor tipuri de produse farmaceutice în suma totală a venitului din vânzări. Dacă structura se schimbă, atunci volumul vânzărilor poate atinge mărirea așteptată, iar profitul poate fi mai mic. În aceste condiții, influența asupra profitului va depinde de faptul cum a avut loc schimbarea sortimentului – în partea producției cu rentabilitate redusă sau cu rentabilitate ridicată.

Concepția relevanței se răspândește asupra multor situații tipice care necesită adoptarea deciziilor de gestiune. În articolul dat vor fi date recomandări cum trebuie de pregătit informația la întreprinderile producătoare de medicamente pentru adoptarea deciziilor care influențează asupra volumului și sortimentului producției fabricate. În particular, managerii adoptă decizia despre faptul dacă trebuie de început fabricarea unui produs nou sau trebuie de continuat fabricarea setului tradițional de produse. După ce deciziile sunt adoptate, managerii se interesează ce efect au exercitat ele asupra întreprinderii și profitului operațional.

De exemplu, întreprinderea farmaceutică produce două tipuri de preparate și are următorii indicatori (Tab.1):

**Tabelul 1**

### Indicatorii activității întreprinderii farmaceutice

Nr. d/o	Indicatorii	Unitatea de măsură	Producția		În total
			<i>Dimedrol 0,05 N10</i>	<i>Citramon M N10</i>	
1.	Volumul de producție	unit.	44 800	56 000	100 800
2.	Prețul 1 unitate	lei	1,10	1,40	-
3.	Venitul din vânzări	lei	49 280	78 400	127 680
4.	Consumuri variabile pe unitate de produs	lei	0,5	0,9	-
5.	Consumuri variabile pe tot volumul de producție	lei	22 400	50 400	72 800

6.	Venitul marginal pe tot volumul de producție (pct.3 - pct.5)	lei	26 880	28 000	54 880
7.	Venitul marginal la unitate (pct.6 : pct.1)	lei	0,6	0,5	-
8.	Consumuri convențional constante	lei	-	-	40 000
9.	Profitul (pct.6 - pct.8)	lei	-	-	14 880

La fabricarea și realizarea unui preparat *Citramon M N10* revin 0,8 din preparatul *Dimedrol 0,05 N10* (44 800 unități : 56 000 unități). De aceea, pentru determinarea pragului de rentabilitate se poate convențional de egalat cantitatea producției fabricate – X a preparatului *Citramon M N10* la 0,8X a preparatului *Dimedrol 0,05 N10*.

Înlocuind aceste semnificații în ecuație, vom primi:

$$(1,1 \cdot 0,8X + 1,4 \cdot X) - (0,5 \cdot 0,8X + 0,9 \cdot X) - 40\,000 = 0,$$

$$0,88X + 1,4X - 0,4X - 0,9X - 40\,000 = 0,$$

$$0,98X = 40\,000,$$

$$X = 40\,000 : 0,98 = 40\,816 \text{ unități ale preparatului } \textit{Citramon M N10},$$

$$40\,816 \text{ unități} \cdot 0,8 = 32\,653 \text{ unități ale preparatului } \textit{Dimedrol 0,05 N10},$$

$$\text{În total: } 73\,469 \text{ unități} = (40\,816 + 32\,653).$$

Reieșind din datele prezentate mai sus, observăm că pragul de rentabilitate al volumului de producție constă din 73 469 unități, din ele 40 816 unități sunt ale preparatului *Citramon M N10* și 32 653 unități ale preparatului *Dimedrol 0,05 N10*.

Acum să presupunem că în structura producției fabricate au avut loc următoarele schimbări (Tab.2).

Tabelul 2

## Indicatorii activității întreprinderii farmaceutice

Nr. d/o	Indicatorii	Unitatea de măsură	Producția		În total
			<i>Dimedrol 0,05 N10</i>	<i>Citramon M N10</i>	
1.	Volumul de producție	unit.	30 800	70 000	100 800
2.	Prețul 1 unitate	lei	1,10	1,40	-
3.	Venitul din vânzări	lei	33 880	98 000	131 880
4.	Consumuri variabile pe unitate de produs	lei	0,5	0,9	-
5.	Consumuri variabile pe tot volumul de producție	lei	15 400	63 000	78 400
6.	Venitul marginal pe tot volumul de producție (pct.3 - pct.5)	lei	18 480	35 000	53 480
7.	Venitul marginal la unitate (pct.6 : pct.1)	lei	0,6	0,5	-
8.	Consumuri convențional constante	lei	-	-	40 000
9.	Profitul (pct.6 - pct.8)	lei	-	-	13 480

La prima vedere, majorarea fabricării producției cu un preț de vânzare mai înalt (preparatul *Citramon M N10*) este un fenomen pozitiv. Dar, comparând schimbările din structura producției fabricate, devine evident că s-a majorat cota producției cu mărirea joasă a venitului marginal, în legătură cu care fapt la întreprinderea farmaceutică s-a redus profitul cu 1 400 lei (14 880 – 13 480).

După schimbările care au avut loc în structura producției fabricate la o unitate de preparatul *Citramon M N10* revin 0,44 ale preparatului *Dimedrol 0,05 N10* (30 800 unități : 70 000 unități).

Să găsim pragul de rentabilitate după schimbarea sortimentului fabricării producției farmaceutice:

$$(1,1 \cdot 0,44X + 1,4 \cdot X) - (0,5 \cdot 0,44X + 0,9 \cdot X) - 40\,000 = 0,$$

$$0,484X + 1,4X - 0,22X - 0,9X - 40\,000 = 0,$$

$$0,764X = 40\,000,$$

$$X = 40\,000 : 0,764 = 52\,356 \text{ unități ale preparatului } \textit{Citramon M N10},$$

$$52\,356 \cdot 0,44 = 23\,037 \text{ unități ale preparatului } \textit{Dimedrol 0,05 N10},$$

$$\text{În total: } 75\,393 \text{ unități} = (52\,356 + 23\,037).$$

În baza datelor prezentate, constatăm că în total pe întreprindere pragul de rentabilitate va constitui 75 393 unități, din ele 52 356 unități din preparatul *Citramon M N10* și 23 037 unități din preparatul *Dimedrol 0,05 N10*. Comparând rezultatul cu calculele precedente, putem menționa că pragul de rentabilitate s-a mărit cu 1 924 unități (de la 73 469 până la 75 393 unități). În acest caz, este necesar a atrage atenția la faptul că volumul de producție în expresie naturală a rămas fără schimbări (100 800 unități). Reieșind din aceasta, putem concluziona că chiar și la controlarea volumului total de vânzări trebuie analizate permanent schimbările structurale în sortimentul producției fabricate, deoarece aceasta dă tabloul devierilor profitului real de la cel planificat.

Pentru determinarea rentabilității producției fabricate poate fi utilizată și metoda venitului marginal.

Astfel, presupunem că întreprinderea farmaceutică se ocupă de fabricarea și realizarea a două tipuri de preparate și are următorii indicatori (Tab. 3).

Tabelul 3

## Indicatorii activității întreprinderii farmaceutice

Nr. d/o	Indicatorii	Producția		În total
		<i>Dimedrol 0,05 N10</i>	<i>Citramon M N10</i>	
1.	Volumul de producție, unități	44 800	56 000	100 800
2.	Prețul, lei.	1,10	1,40	-
3.	Venitul din vânzări, lei	49 280	78 400	127 680
4.	Consumuri variabile pe unitate de produs, lei	0,5	0,9	-
5.	Consumuri variabile pe tot volumul de producție, lei	22 400	50 400	72 800
6.	Venitul marginal la unitate, lei	0,6	0,5	-
7.	Venitul marginal pe tot volumul de producție, lei	26 880	28 000	54 880
8.	Consumuri convențional-constante, lei	-	-	40 000
9.	Profitul, lei	-	-	14 880

După cum se vede din Tabelul 3, într-o lună întreprinderea farmaceutică câștigă 14 880 lei profit. Mărimea venitului marginal specific pentru preparatul *Dimedrol 0,05 N10* constituie 0,6 lei, iar pentru preparatul *Citramon M N10* – 0,5 lei.

Să presupunem că întreprinderea farmaceutică are rezerve pentru extinderea volumelor de fabricare a preparatului *Dimedrol 0,05 N10* în număr de 5 200 unități, iar a preparatului *Citramon M N10* – în număr de 10 000 unități.

La majorarea volumelor de producție mărimea venitului marginal de la vânzările preparatului *Dimedrol 0,05 N10* va constitui:

$$0,6 \text{ lei} \cdot 50 000 \text{ unități} = 30 000 \text{ lei}$$

Mărimea venitului marginal de la vânzările preparatului *Citramon M N10* va constitui:

$$0,5 \text{ lei} \cdot 66 000 \text{ unități} = 33 000 \text{ lei}$$

Mărimea venitului marginal de la vânzarea ambelor preparate va fi egală cu:

$$30 000 \text{ lei} + 33 000 \text{ lei} = 63 000 \text{ lei}$$

Consumurile relativ-constante ale întreprinderii vor rămâne fără schimbări și vor constitui 40 000 lei.

Profitul întreprinderii farmaceutice după schimbarea structurii sortimentului va constitui:

$$63 000 \text{ lei} - 40 000 \text{ lei} = 23 000 \text{ lei}$$

Din aceasta rezultă că majorarea dată a volumelor producției va aduce întreprinderii farmaceutice profit suplimentar în mărime de 8 120 lei (23 000 – 14 880 lei).

O semnificație importantă la analiză o are corectitudinea repartizării consumurilor fixe între tipurile de producție fabricată. Dacă întreprinderea drept bază de repartizare va accepta prețul preparatului farmaceutic, atunci consecutivitatea calculelor va fi următoarea (Tab.4).

Tabelul 4

## Repartizarea consumurilor convențional-constante pe unitate de produs

Indicatorii	Denumirea produsului				În total
	<i>Dimedrol,</i> <i>unit.</i>	<i>Citramon,</i> <i>unit.</i>	<i>Furasemid,</i> <i>unit.</i>	<i>Eufelin,</i> <i>unit.</i>	
1. Volumul vânzărilor	6 000	7 500	2 000	30 000	-
2. Prețul, lei	1,10	1,40	20,5	12	-
3. Consumuri variabile pe unitate, lei	0,5	0,9	12	8	-
4. Venitul din vânzări (pct.1 · pct.2), lei	6 600	10 500	41 000	360 000	418 100
5. Cota-parte în venit, %	1,58	2,51	9,81	86,10	100
6. Consumuri convențional-constante în total pe produs, lei	1 422	2 259	8 829	77 490	90 000
7. Consumuri convențional-constante pe unitate, lei	0,24	0,30	4,41	2,58	-

La început se determină cota-parte a fiecărui tip de preparat farmaceutic în venitul total; pentru aceasta, venitul de la realizarea fiecărui tip de produs se împarte la venitul total și se înmulțește cu 100. Apoi, este necesar ca suma totală a consumurilor convențional-constante (90 000 lei) să se repartizeze între tipurile de produse – procentele primite se înmulțesc cu suma totală a consumurilor convențional-constante și se împart la 100.

După aceasta se calculează consumurile relativ-constante pe o unitate, pentru care consumurile relativ-constante la întreg volumul de producție trebuie împărțite la numărul de unități ale fiecărui tip de produs.

La analiza sortimentului este important a clarifica ce cotă-parte ocupă fiecare tip de produs în circulația totală. Cu cât mai mare este cota-parte a producției cu venitul marginal înalt, cu atât mai mare va fi profitul întreprinderii farmaceutice.

Din calculele prezentate observăm că fabricarea și realizarea chiar și a producției nerentabile poate fi necesară întreprinderii farmaceutice, deoarece în prețul lor este inclusă o parte a consumurilor fixe, care în caz de renunțare la fabricarea unei oarecare producții micșorează semnificativ mărimea profitului obținut sau mărește pierderile. În situația dată, conducerea întreprinderii nu trebuie să adopte decizia despre reducerea fabricării și vânzării produselor nerentabile, fără a avea o reprezentare clară despre aceea cu ce producție se pot ele înlocui. Ieșirea din situația dată ar fi următoarea: resursele eliberate trebuie orientate spre majorarea fabricărilor și vânzărilor producției mai rentabile. În acest caz, este necesar de a lua în considerare factorii de o importanță majoră, printre care cererea pe piață.

Când prețurile se stabilesc de piață în întregime, întreprinderea trebuie să decidă ce tipuri de produse e rațional de realizat, luându-se în calcul prețurile deja stabilite pe piață. În acest caz, întreprinderea poate să corecteze, în plan pe termen lung, furnizarea oricăror resurse, iar venitul de la realizarea serviciului sau produsului trebuie să depășească costurile la toate resursele care sunt cheltuite pentru ele. De aceea, este necesar de a efectua periodic analiza rentabilității, pentru a separa produsele rentabile pentru întreprindere de cele nerentabile și de a se ocupa numai de primele. Pentru estimarea rentabilității pe termen lung a fiecărui tip de produs se recomandă a utiliza sistemul funcțional de calculație a consumurilor.

**Bibliografie:**

1. Albu N., Albu C. Instrumente de management al performanței. Contabilitate de gestiune. - București: Editura Economică, 2003. - 288 p.
2. Țurcanu V. Calculația costurilor. - Chișinău: Editura ASEM, 2001. - 115 p.
3. Needles B.E., Anderson H.R., Caldwell J.C. Principiile de bază ale contabilității. Ediția a V-a. - Chișinău: ARC, 2000. - 1240 p.
4. Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. Управленческий учёт / Пер. с англ. - Питер, 2005. - 1008 с.
5. Друри К. Управленческий и производственный учёт / Пер. с англ. - Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. - 1071 с.
6. Друри К. Управленческий учёт для бизнес-решений / Пер. с англ. - Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. - 655 с.

Prezentat la 26.02.2007