

ASPECTE PRIVIND RECUNOAȘTEREA, EVALUAREA ȘI CONTABILIZAREA PRODUSELOR ȘI A PRODUCȚIEI ÎN CURS DE EXECUȚIE

Galina BĂDICU

Academia de Studii Economice a Moldovei

Obiectul prezentei investigații este de a elucidă regulile prevăzute de reglementările contabile naționale cu privire la contabilitatea produselor și a producției în curs de execuție, în scopul eficientizării aplicării acestora în practica entităților de producție. În acest context, autorul își propune investigarea problematicilor actuale aferente contabilității acestora, precum: recunoașterea, evaluarea în cazul diverselor procedee, repartizarea costurilor în cazul obținerii produselor finite și a producției în curs de execuție, a produselor cuplate sau a unui produs principal și altui secundar.

Cuvinte-cheie: produse, producție în curs de execuție, recunoaștere, evaluare.

ASPECTS REGARDING THE RECOGNITION, EVALUATION AND ACCOUNTING OF PRODUCTS AND PRODUCTION IN PROGRESS

The aim of our research is to elucidate the rules stipulated national accounting standards relating to products and production in progress accounting, in order to improve their usage in production entities practice. In this context, the author recommends an investigation of current issues related to their accounting, such as: recognition, evaluation in different processes, costs allocation in case of finished and work in progress products acquisition, coupled products acquisition or a main and other secondary product acquisition.

Keywords: products, production in progress, recognition, evaluation.

În prezentul articol este tratată problema privind recunoașterea, evaluarea și contabilizarea produselor și a producției în curs de execuție în scopul determinării obiective a costului de producție. Motivul pentru care s-a ales subiectul de discuție rezidă în importanța pe care acesta îl are în activitatea entității de producție, contribuind semnificativ la obținerea profitului. Totodată, actualitatea temei se încadrează în conjunctura dezvoltării și reformei contabilității, investigării insuficiente în literatura de specialitate autohtonă a problemelor referitoare la contabilitatea produselor și a producției în curs de execuție. În cadrul investigațiilor, s-a recurs la metoda dialectică cu elementele sale fundamentale, precum: analiza, sinteza, inducția, deducția, dar și la metodele inerente disciplinelor economice: observarea, compararea, selectarea și gruparea. Suportul direct al investigațiilor la subiectul în cauză l-au constituit actele legislative și normative ale Republicii Moldova în domeniul contabilității.

Modul de contabilizare și de prezentare a informațiilor referitoare la stocuri în situațiile financiare, precum și regulile (normele) generale privind contabilizarea costurilor de producție și calculația costului produselor fabricate/serviciilor prestate, sunt reglementate de prevederile SNC „Stocuri” [5, p.61-65], ale Indicațiilor metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor [2, p.121-128] și ale Planului general de conturi contabile [4, p.134-168].

Înainte de a aborda semnificația produselor și a producției în curs de execuție și a aspectelor problematice aferente evaluării și contabilizării acestora, este important să expunem esența lor. Noi am investigat prevederile SNC-urilor privind stocurile și am constatat că fiecare regulă, principiu și cerință au implicații asupra relevanței informației privind stocurile. Informația denotă următoarea caracteristică și componentă a „produselor” și a „producției în curs de execuție”.

Menționăm că în reglementările contabile naționale **produsele** sunt tratate ca rezultat al procesului de producție, care cuprinde totalitatea operațiilor aferente fabricării *produselor/prestării serviciilor/executării lucrărilor* și **reprezintă bunurile fabricate în cadrul entității**, în componența cărora se includ [5, p.62, pct.6 (5)]:

- *semifabricatele* – bunuri al căror proces de producție a fost finalizat într-o secție (*fază de fabricație*) și care sunt supuse în continuare prelucrării în altă secție sau se livrează cumpărătorilor;
- *produsele finite* – bunuri care au parcurs în întregime stadiile procesului de producție și nu necesită prelucrări ulterioare în cadrul entității, au fost supuse probelor tehnice și recepției, sunt integral completate și pot fi depozitate în vederea vânzării sau livrate direct cumpărătorilor;

- *produsele secundare* – bunuri care se obțin în procesul de producție concomitent cu produsele principale și au o importanță secundară și valoare ne semnificativă față de acestea;
- *produsele transmise temporar terților* – bunurile care se află temporar la terți, din diferite cauze sau în anumite scopuri, *de exemplu*, bunuri transmise pentru prelucrare [5, p.62, pct.7 (4)].

Dacă producția de bunuri n-a trecut toate stadiile de prelucrare prevăzute în procesul tehnologic, n-a fost supusă probelor tehnice și recepției sau sunt produse necompletate în întregime, precum și costurile aferente serviciilor și lucrărilor în curs de execuție, atunci acestea reprezintă **producția în curs de execuție** [5, p.62, pct.6 (4)]. Astfel spus, producția în curs de execuție este producția care se găsește în faze intermediare de prelucrare, nefiind încă nici producție finită, nici semifabricate, precum și produse necompletate în întregime.

În acest context, cercetarea reglementărilor contabile naționale arată că noțiunea „producție în curs de execuție” include produse, servicii și lucrări [4, p.138]. Marcăm faptul că nu este clar ce reprezintă lucrările și care ar fi componența acestora. Conform prevederilor Indicațiilor, **serviciile** sunt calificate ca lucrări executate de către entitate pentru terți și/sau subdiviziuni interne, de exemplu, *servicii de transport, reparație, intermediere, consultanță, instruire, agrement-sport, telefonie, internet, turism etc.* [2, p.121, pct.5].

În opinia noastră, serviciile sunt niște bunuri obținute în procesul de producție care cuprind totalitatea operațiilor privind *prestarea* acestora conform clauzelor contractuale, iar lucrările – bunuri obținute *în procesul de executate* de către entitate pentru persoane terțe (conform clauzelor contractuale), de exemplu, *lucrări de construcție, cercetări științifice etc.*

De remarcat că reflectarea corectă a produselor și a producției în curs de execuție constă în aplicarea unor reguli concrete. Reglementările contabile naționale prevăd recunoașterea acestora ca active circulante, în cazul îndeplinirii simultane a următoarelor condiții: **sunt controlate de entitate, adică se află în proprietatea acesteia; există probabilitatea obținerii de către entitate a beneficiilor economice viitoare din utilizarea stocurilor; sunt destinate utilizării în ciclul normal de producție/prestări servicii sau vor fi vândute în termen de 12 luni și costul de intrare poate fi determinat în mod credibil** [5, p.62, pct.11].

Entitățile care desfășoară activități de producție, de prestări servicii, de executare a lucrărilor au obligația să țină contabilitatea costurilor de producție și să calculeze costul acestora [2, p.121, pct.6].

Costurile de producție **se recunosc** în baza contabilității de angajamente în perioada în care acestea **au fost efectiv suportate**. În acest scop este necesară contabilizarea separată a [2, p.121, pct.7]:

- ✓ **costurilor curente**, care cuprind costurile suportate și recunoscute în perioada curentă, *de exemplu*, costul materialelor consumate, salariile calculate muncitorilor de bază, energia electrică consumată;
- ✓ **costurilor anticipate**, care cuprind costurile efectuate în perioada curentă, dar care se referă la perioadele viitoare, *de exemplu*, costurile aferente reparațiilor mijloacelor fixe, certificărilor, expertizelor, evaluărilor;
- ✓ **costurilor preliminate**, care cuprind costurile ce urmează a fi suportate în perioadele viitoare, dar se recunosc în perioada curentă, *de exemplu*, provizioanele privind concediile de odihnă ale muncitorilor de bază.

Problema **evaluării** constă în determinarea valorii stocurilor în mod credibil. Evaluarea este credibilă doar în cazul în care entitatea va determina costul de intrare în funcție de sursa de proveniență a stocurilor, cum ar fi: *achiziționarea, fabricarea, intrarea ca aport în natură la capitalul social, primirea cu titlu gratuit, ieșirea/reparația activelor imobilizate și obiectelor de mică valoare și scurtă durată, înregistrarea deșeurilor recuperabile, transferare din active imobilizate etc.* [5, p.62, pct.13].

Costul de intrare al stocurilor fabricate *coincide* cu **costul efectiv** al produselor finite și al producției în curs de execuție și include [5, p.63, pct.16]:

- ✓ costul materiilor prime și al materialelor utilizate nemijlocit în procesul de producție;
- ✓ costurile cu personalul încadrat nemijlocit în procesul de producție, contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală ale angajatorului;
- ✓ costurile indirecte de producție care se contabilizează conform prevederilor SNC „Stocuri”;
- ✓ costurile îndatorării capitalizate conform prevederilor SNC „Costurile îndatorării”.

Costurile aferente fabricării produselor, prestării serviciilor, executării lucrărilor se contabilizează în conformitate cu *Indicațiile metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor* [5, p.63, pct.21]. Menționăm că în baza Indicațiilor metodice pot fi elaborate și aprobate în modul stabilit de legislație indicații metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor fabricate și serviciilor prestate în diferite ramuri/sectoare ale economiei naționale ținându-se cont de particularitățile acestora [2, p.122, pct.15].

Investigarea prevederilor SNC-urilor ne permite să constatăm că contabilitatea costurilor de producție se ține separat pe activitățile de bază și auxiliare. **Activitățile de bază** constituie scopul activității entității și reprezintă activitățile legate de fabricarea produselor, prestarea serviciilor, executarea lucrărilor. **Activitățile auxiliare** sunt activitățile de deservire a activităților de bază ale entității (de exemplu, *fabricația ambalajului și instrumentelor, deservirea cu transport, furnizarea diferitelor tipuri de energie, reparația mijloacelor fixe etc.*) [2, p.121, pct.5]. Conform politicilor contabile, în cadrul activităților de bază și auxiliare contabilitatea costurilor de producție poate fi ținută pe subdiviziuni (de exemplu, *secții, ateliere, linii*), tipuri de produse/servicii/livrări și alte direcții stabilite de entitate.

Contabilitatea produselor se ține în expresie **cantitativă și valorică** [5, p.62, pct.10]. Evidența cantitativă a produselor se ține în *unități de măsură*, pornind de la calitățile fizice ale acestora: volum, greutate, suprafață, bucăți etc. Generalizarea informației privind existența și mișcarea produselor se face cu ajutorul contului **216 „Produse”**, care are funcție contabilă de activ.

În debitul acestui cont se înregistrează costul efectiv al produselor finite, semifabricatelor din producția proprie, produselor secundare, produselor transmise temporar terților în cursul perioadei de gestiune. De asemenea, se pot reflecta la acest cont pe parcursul perioadei de gestiune plusurile constatate la inventariere, costul efectiv al produselor primite după prelucrare de la alte entități, decontarea costurilor aferente creării/construcției obiectelor de active immobilizate care urmează a fi vândute altor persoane juridice și fizice etc. Ca documente primare pot servi: *bonuri de intrare-predare, situații de fabricare a produselor, note contabile, procese-verbale ale comisiei de inventariere, facturi de expediție, decizia privind vânzarea obiectelor de active immobilizate create/construite, procese-verbale de decontare a costurilor aferente creării/construcției activelor immobilizate etc.* [3, p.260-262].

În creditul acestui cont se înregistrează valoarea contabilă a produselor ieșite din gestiune prin vânzare și alte operațiuni: valoarea contabilă a produselor vândute, acordarea sub formă de împrumut în natură, acordarea sub formă de ajutor material angajaților, depunerea în capitalul social al altor entități, schimbul cu alte active, lipsurile constatate la inventariere, transmiterea cu titlu gratuit altor persoane juridice și fizice, decontarea în urma calamităților naturale etc. Ca documente primare pot servi: *facturi, bonuri de transmitere a produselor, note de contabilitate, contracte de împrumut, procese-verbale ale comisiei de inventariere, ordin privind acordarea ajutorului material, facturi fiscale și de expediție, contracte de donație, procese-verbale de casare a produselor etc.* [3, p.263-266].

Soldul este debitor și reprezintă valoarea contabilă a produselor aflate în stoc la finele perioadei de gestiune.

Evidența analitică a produselor se ține pe denumiri, tipuri, articole, modele, dimensiuni, precum și alte direcții prevăzute în politicile contabile ale entității. **Evidența sintetică** se ține în Registrul de evidență la contul **216 „Produse”**, ulterior se reflectă în Cartea Mare și Bilanț, capitolul 2 „Active circulante”.

Deoarece gradul de finalizare sau stadiul de efectuare a operațiilor tehnologice **diferă** în cazul produselor finite și al producției în curs de execuție, se pune problema delimitării [2, p.122, pct.11] și determinării costurilor aferente acestor tipuri de active circulante din totalul costurilor de producție, în vederea evaluării și calculării costului de intrare al stocurilor enumerate.

Contabilitatea producției în curs de execuție se realizează cu ajutorul contului de activ **215 „Producția în curs de execuție”**. **Se debitează** cu suma produselor, serviciilor și lucrărilor în curs de execuție la finele perioadei de gestiune. **Se creditează** cu decontarea valorii contabile a producției în curs de execuție la începutul perioadei de gestiune în conturile contabilității de gestiune. De asemenea, pe parcursul perioadei de gestiune se mai pot întocmi înregistrări contabile la acest cont, după cum urmează, la valoarea contabilă: plusurile de producție în curs de execuție constatate cu ocazia inventarierii în baza procesului-verbal al comisiei de inventariere; lipsurile de producție în curs de execuție constatate cu ocazia inventarierii în baza procesului-verbal al comisiei de inventariere; producția în curs de execuție distrusă în urma evenimentelor excepționale, conform procesului-verbal de casare și a documentului ce confirmă evenimentul excepțional. **Soldul contului** este debitor și reprezintă costul efectiv al produselor, serviciilor și lucrărilor în curs de execuție la finele perioadei de gestiune.

Evidența analitică a producției în curs de execuție se ține în „Fișele de calculație a costurilor”, care se deschid pe tipuri de produse, servicii și lucrări, precum și alte direcții prevăzute în politicile contabile ale entității. **Evidența sintetică** se ține în Registrul de evidență la contul **215 „Producția în curs de execuție”**, ulterior se reflectă în Cartea Mare și Bilanț, capitolul 2 „Active circulante”.

În dezvoltarea contului 216 „Produse” și a contului 215 „Producția în curs de execuție” pot fi deschise *conturi de gradul II*, informație prezentată în Planul general de conturi contabile [4, p.138]. În afară de subconturile prevăzute, entitatea poate deschide de sine stătător și alte subconturi, care vor permite colectarea informațiilor, divizate analitic, în funcție de necesitățile acesteia.

Produsele și producția în curs de execuție se pot **evalua la costul efectiv sau normativ (bugetat)** în conformitate cu politicile contabile.

Costul efectiv al produselor se determină la sfârșitul fiecărei perioade de gestiune după finalizarea procesului tehnologic, folosind totalitatea procedeelelor pentru determinarea acestuia. Conform prevederilor SNC-urilor, costurile de producție se evaluează **la valoarea contabilă** a stocurilor consumate, suma retribuțiilor efectiv calculate personalului încadrat nemijlocit în procesul de fabricație a produselor/prestare a serviciilor, suma contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii și primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală aferente retribuțiilor calculate, suma amortizării activelor imobilizate cu destinație de producție, valoarea serviciilor procurate de la terți etc. [2, p.121, pct.8].

În acest context, pentru ilustrarea practică a momentelor teoretice enunțate mai sus, propunem următoarea situație practică.

La 01 iulie anul curent, o entitate dispunea de producție în curs de execuție privind fabricarea produsului „ABC” în valoare de 10000 de lei și 50000 de lei – stoc de produse la depozit, cont analitic „Produsul ABC”. În cursul perioadei de gestiune au fost înregistrate următoarele costuri referitoare la fabricarea produsului ABC:

- *directe materiale – 120000 de lei;*
- *directe cu personalul – 60000 de lei;*
- *contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală ale angajatorului (conform normelor în vigoare)?;*
- *indirecte de producție incluse în costul produsului ABC – 58000 de lei.*

La sfârșitul lunii iulie, în rezultatul inventarierii, s-a constatat: producție în curs de execuție în valoare de 8500 de lei și stoc de produse la depozit, cont analitic „Produsul ABC” – 35000 de lei. Produsul ABC a fost vândut pe parcursul perioadei de gestiune cu achitarea ulterioară. Valoarea de vânzare (fără TVA) – 341500 de lei, TVA 20%.

Conform politicilor contabile ale entității, contabilitatea costurilor de producție se ține cu aplicarea conturilor de gestiune, iar produsele obținute în cursul perioadei de gestiune se evaluează la costul efectiv.

Contabilizarea și determinarea costurilor efective al produsului ABC fabricat și vândut se prezintă în Tabelul 1.

Tabelul 1

EXTRAS din *Jurnalul de înregistrare a operațiilor economice pe luna iulie anul curent*
privind fabricarea și vânzarea produsului ABC

Nr. crt.	Conținutul operației	Suma, lei	Correspondența conturilor	
			Debit	Credit
A	1	2	3	4
1.	Reflectarea la 01.07 a soldului producției în curs de execuție reportat din contul contabilității financiare	10000	811 _{ABC}	215 _{ABC}
2.	Eliberarea materialelor pentru fabricarea produsului ABC	120000	811 _{ABC}	211
3.	Calcularea salariilor muncitorilor pentru fabricarea produsului ABC	60000	811 _{ABC}	531
4.	Reflectarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii aferente salariilor calculate muncitorilor pentru fabricarea produsului ABC (60000×23%)	13800	811 _{ABC}	533.1
5.	Reflectarea primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală aferente salariilor calculate muncitorilor pentru fabricarea produsului ABC (60000×4%)	2400	811 _{ABC}	533.2

6.	Decontarea la finele lunii iulie a costurilor indirecte de producție aferente produsului ABC	59800	811 _{ABC}	813
7.	Reflectarea la 30.07 a soldului producției în curs de execuție	8500	215 _{ABC}	811 _{ABC}
8.	Reflectarea costului efectiv al produsului ABC fabricat (1+2+3+4+5+6-7)	257500	216.1 _{ABC}	811 _{ABC}
9.	Decontarea costului efectiv al produsului ABC vândut (50000+257500-35000)	272500	711 _{ABC}	216.1 _{ABC}
10.	Reflectarea valorii de vânzare (fără TVA) a produsului ABC cu achitarea ulterioară	341500	221	611 _{ABC}
11.	Calcularea TVA aferentă valorii produsului ABC vândut (341500×20%)	68300	221	534.2
12.	Calcularea rezultatului brut din vânzarea produsului ABC (10-9)	69000	X	X

Sursa: elaborat de autor

Costul normativ (bugetat) al produselor se determină luându-se în considerare nivelul normativ al tuturor costurilor de producție, inclusiv al producției în curs de execuție. Normele costurilor trebuie revizuite și ajustate periodic în funcție de modificarea condițiilor procesului de producție sau de prestare a serviciilor, *de exemplu*, aplicarea unor tehnologii noi, precum și a altor modificări, cum ar fi *a tarifelor* etc. Entitățile care evaluează produsele pe parcursul perioadei de gestiune conform costului normativ urmează ca la sfârșitul perioadei de gestiune să reflecte abaterile costului normativ:

1. Abatere favorabilă, când *costul efectiv* > *ca costul normativ*, **diferența** se reflectă prin înregistrarea obișnuită:

Debit 216 „Produse” Credit 811 „Activități de bază” Σ

2. Abatere nefavorabilă, când *costul efectiv* < *ca costul normativ*, **diferența** se reflectă prin aceeași înregistrare, valoarea indicându-se în paranteze:

Debit 216 „Produse” Credit 811 „Activități de bază” (Σ)

În scopul evitării neclarităților privind modul de evaluare și calculare a costului efectiv de producție, în cazul evaluării la cost normativ a produselor finite pe parcursul perioadei de gestiune, propunem următoarea situație practică.

Conform politicilor contabile ale entității, contabilitatea costurilor de producție se ține cu aplicarea conturilor de gestiune, iar produsele obținute în cursul perioadei de gestiune se evaluează la costul normativ: 700 de lei/bucata pentru articolul A și 645 de lei/bucata pentru articolul B. Soldul producției în curs de execuție la începutul lunii iulie anul curent a constituit 5000 de lei pentru articolul A și 7000 de lei pentru articolul B. Pe parcursul lunii iulie anul curent, costurile efective de producție au alcătuit pentru cele două articole: 851000 de lei pentru 1200 de bucăți – articolul A și 960000 de lei pentru 1500 de bucăți – articolul B. Soldul producției în curs de execuție la sfârșitul lunii iulie anul curent a constituit 6000 de lei pentru articolul A și 1000 de lei pentru articolul B.

Evaluarea și contabilizarea articolelor fabricate la costul normativ se prezintă în felul următor:

1. Reflectarea costului normativ (CN) al articolelor fabricate și depozitate:

Debit 216 A Credit 811 A 840000 lei (1200 de articole × 700 de lei) – **(articolul A)**

Debit 216 B Credit 811 B 967500 lei (1500 de articole × 645 de lei) – **(articolul B)**

2. Determinarea și reflectarea costului efectiv (CE) al articolelor fabricate conform informației contabile acumulate în conturile analitice, respectiv: 811A (pentru articolul A) și 811B (pentru articolul B):

CE/articolul A = 5000 + 851000 - 6000 = 850000 de lei Contabilizăm **Debit 216 A Credit 811 A**

CE/articolul B = 7000 + 960000 - 1000 = 966000 de lei Contabilizăm **Debit 216 B Credit 811 B**

3. Compararea și înregistrarea abaterilor de la costul normativ:

Debit 216 A Credit 811 A 1000 de lei (850000 > 840000 sau *CE > CN*)

Debit 216 B Credit 811 B (1500) de lei (966000 < 967500 sau *CE < CN*)

4. După reflectarea în conturile contabile (811A și 811B) a abaterilor de la costul normativ, totalurile calculate separat la contul **811 „Activități de bază”** vor coincide (trebuie să coincidă) cu valoarea costului efectiv al articolelor fabricate A și B, respectiv **850000 de lei și 966000 de lei.**

Producția în curs de execuție, de regulă, se determină prin inventariere la finele perioadei, prin metode tehnice de constatare a gradului de finalizare sau a stadiului de efectuare a operațiilor tehnologice și evaluarea acesteia la costul efectiv [5, p.63, pct.20]. La începutul perioadei următoare, producția în curs de execuție se scoate din evidența financiară, înregistrată la sfârșitul perioadei precedente și se trece în componența costurilor.

Costul efectiv al producției în curs de execuție se determină la sfârșitul fiecărei perioade de gestiune și include: costuri directe materiale, costuri directe cu personalul, costuri indirecte de producție. După cum s-a menționat, apare necesitatea separării costurilor aferente produselor și producției în curs de execuție din totalul costurilor de producție. Astfel, stabilirea costului efectiv al producției în curs de execuție se poate determina prin următoarele *metode*:

Metoda directă presupune stabilirea producției în curs de execuție prin inventariere. Inventarierea prevede recunoașterea faptică a producției în curs de execuție la fața locului de către comisia de inventariere ce asigură înscrierea cantităților de producție în curs de execuție în listele de inventariere. **Evaluarea** cantităților de producție în curs de execuție din listele de inventariere se face prin câteva procedee, cum ar fi:

✓ *evaluarea în raport cu gradul de finisare tehnică*, care presupune stabilirea de către comisia de inventariere a procentului de finisare a producției în curs de execuție cu ocazia inventarierii acesteia;

✓ *valorificarea datelor din „Fișele tehnologice”*. Cantitățile producției în curs de execuție stabilite la inventariere se înmulțesc cu costurile de producție pentru o unitate conținute în fișele tehnologice, astfel rezultând producția în curs de execuție evaluată la costuri directe, după care se adaugă cota costurilor indirecte de producție preluată fie din calculele planificate, fie din calculele efective ale perioadei precedente.

Evaluarea în raport cu gradul de finisare tehnică presupune conversia producției în curs de execuție în unități echivalente de produse finite. Calculul unităților echivalente (UE) se efectuează după relația:

$$UE = \frac{\text{Numărul de unități în curs de execuție} \times \% \text{ de finisare tehnică a producției în curs de execuție}}{100}$$

Procedura evaluării presupune: *calculul producției în unități de echivalență, determinarea costului unității de echivalență și evaluarea produselor finite și a producției în curs de execuție.*

Propunem investigarea evaluării în raport cu gradul de finisare tehnică prin următoarea situație practică.

Conform politicilor contabile ale entității, contabilitatea costurilor de producție se ține cu aplicarea conturilor de gestiune, iar produsele obținute se evaluează în raport cu gradul de finisare tehnică. Entitatea a lansat în fabricație 10000 de unități de produs, din care, la sfârșitul lunii curente, 900 de unități erau producție în curs de execuție. Gradul de finisare a producției în curs de execuție a fost determinat în proporție de 80%. Costurile efective de producție lunare constituie 49100 lei.

Evaluarea și contabilizarea produselor finite și a producției în curs de execuție în raport cu gradul de finisare tehnică se prezintă în următorii pași:

Tabelul 2

(I) Calculul unităților echivalente de produse finite

Active circulante	Numărul constat la inventariere, unități	Gradul de finisare tehnică, %	Calculul unităților echivalente, unități
A	1	2	3 = 1×2
Produse finite	9100 (10000 – 900)	100	9100 (9100×100%)
Producției în curs de execuție	900	80	720 (900×80%)
În total unități echivalente (UE)	X	X	9820 (9100+720)

Sursa: elaborat de autor.

(II) Determinarea costului unității echivalente de produse finite: $\frac{49100}{9820} = 5 \text{ lei}$

Tabelul 3

(III) Evaluarea și contabilizarea produselor finite și a producției în curs de execuție

Active circulante	Evaluarea	Contabilizarea
A	1 (pasul 1, col. 3 × rezultatul pasului 2)	2
Produse finite (UE)	9100×5 = 45500 lei	Debit 216 Credit 811
Producția în curs de execuție (UE)	720×5 = 3600 lei	Debit 215 Credit 811
În total costuri de producție	49100 lei	X

Sursa: elaborat de autor.

Metoda indirectă prevede determinarea și evaluarea producției în curs de execuție în baza datelor din contabilitate. Astfel, costurile înregistrate pe anumite produse (comenzi) neterminat la sfârșitul perioadei de gestiune se recunosc drept costuri cu producția în curs de execuție, datele fiind preluate din conturile de calculație: **811 „Activități de bază”** sau/și **812 „Activități auxiliare”**. Dacă comenzile au fost finisate parțial și au fost predate beneficiarului sau la depozitul „Producția finită”, în Contabilitate are loc *decontarea acestora din totalul costurilor de producție prin diminuarea costurilor aferente produselor finite, evaluate la costul planificat (normativ) (bugetat) sau la costul efectiv din perioada precedentă.*

În continuare, propunem, prin date concrete, modul de evaluare și contabilizare a producției în curs de execuție prin metoda indirectă (la costul planificat).

Conform politicilor contabile ale entității, contabilitatea costurilor de producție se ține cu aplicarea conturilor de gestiune, iar produsele obținute se evaluează la costul planificat (bugetat). Entitatea produce și comercializează mobilă. La sfârșitul lunii curente, în rezultatul inventarierii s-a constatat: 33 de uși finisate și 8 uși în curs de execuție. Costurile efective de producție totale – 151300 de lei. Costul normativ al unei uși – 4100 de lei.

În opinia noastră, evaluarea și contabilizarea produselor finite și a producției în curs de execuție în raport cu costul planificat trebuie efectuată după cum este prezentat în Tabelul 4.

Tabelul 4

Evaluarea și contabilizarea produselor finite și a producției în curs de execuție

Nr. crt.	Pași	Metoda de calcul	Rezultatul, lei	Contabilizarea
A	1	2	3	4
1.	Evaluarea produselor finite la costul planificat (normativ) (bugetat)	Volumul produselor finite × Costul normativ al acestora (33 uși × 4100 de lei)	135300	Debit 216 Credit 811
2.	Determinarea valorii producției în curs de execuție	În total costuri de producție efective - Costul normativ al produselor finite (151300 – 135300)	16000	Debit 215 Credit 811
3.		În total (1+2)	151300	X

Sursa: elaborat de autor.

Entitățile care evaluează producția în curs de execuție conform costului normativ urmează ca la începutul fiecărui an să-și elaboreze un sistem de norme și normative. În baza normelor aprobate de către conducătorul entității, în secția Contabilitate se calculează costul normativ al producției. În acest scop se întocmește un document special, numit „Calculația normativă”. Normele de consum se pot schimba în cursul unui an. Însă, pentru a face modificări în baza normativă trebuie de ținut evidența schimbărilor de norme. Pentru aceasta, fiecare schimbare de normă se perfectează printr-o fișă specială, în care se indică norma veche, norma nouă,

diferența rezultată din schimbarea normei, data aplicării normei noi, cauzele schimbării normei, locul unde se va utiliza norma nouă etc. Respectiv, urmează ca pe baza fișei să se efectueze corectările necesare în documentația tehnică și tehnologică privind fabricarea producției, precum și în „Calculațiile normative”. Corecțiile se fac la începutul lunii următoare celei în care a fost primită fișa privind schimbarea normelor. Recalcularea producției în curs de execuție se poate efectua cu ajutorul indicilor schimbării normelor (Isn), care pot fi calculați prin *doua variante*:

$$Isn = \frac{NN(\text{norma noua})}{NV(\text{norma veche})} \times 100\%$$

Conform *primei variante*, producția în curs de execuție (Pex) se va recalcula potrivit următoarei relații de calcul:

$$Pex(\text{recalculată}) = \frac{Pex(\text{conform normelor vechi}) \times Isn}{100}$$

Calcularea indicilor schimbării normelor (Isn) prin *a doua variantă* se va determina astfel:

$$Isn = \frac{NV - NN}{NV} \times 100$$

În acest context, producția în curs de execuție (Pex) se va recalcula corespunzător relației:

$$Pex(\text{recalculată}) = \frac{Pex(\text{conform normelor vechi}) - [Pex(\text{conform normelor vechi}) \times Isn]}{100}$$

În contextul celor expuse, prezentăm următoarea situație practică, unde apare necesitatea recalculării producției în curs de execuție, ca rezultat al schimbărilor de norme cu referire la costurile directe materiale.

La 20 august anul curent, norma de consum a materialelor în procesul de fabricație s-a schimbat și alcătuiește 2700 de lei. Conform Calculației normative, norma de consum a materialelor stabilită la 01 ianuarie anul curent constituie 3000 de lei. Din informațiile contabile se cunoaște că la 01 septembrie anul curent costul normativ al producției în curs de execuție va echivala 10000 de lei.

Reieșind din situația prezentată mai sus, recalcularea și contabilizarea producției în curs de execuție la 01 septembrie anul curent se prezintă în Tabelul 5.

Tabelul 5

Recalcularea producției în curs de execuție la 01 septembrie anul curent prin două variante

Indicatorii	Varianta I	Varianta-a II-a
Calcularea indicilor schimbării normei	$Isn = \frac{2700}{3000} \times 100\% = 90\%$	$Isn = \frac{3000 - 2700}{3000} \times 100 = 10\%$
Recalcularea producției în curs de execuție la 01 septembrie anul curent	$\frac{10000 \times 90\%}{100} = 9000 \text{ de lei}$	$\frac{10000 - [10000 \times 10\%]}{100} = 9000 \text{ de lei}$
Contabilizarea rezultatului generat de schimbarea normei de consum a materialelor, care va diminua valoarea producției în curs de execuție la 01 septembrie anul curent cu 1000 de lei Debit 811 Credit 215 (1000)		

Sursa: elaborat de autor.

Actualmente, lipsesc investigații concrete privind evaluarea **produselor cuplate** (*de exemplu*, din lapte integral se obține simultan smântână și lapte degresat) **sau a unui produs principal și a altui secundar** obținute. Problema constă în imposibilitatea identificării separate a costurilor de producție.

Studiul denotă că în cazul în care, într-un proces de producție, simultan se obțin două sau mai multe produse și costurile de producție nu pot fi identificate distinct, apare necesitatea repartizării acestora pe tipuri de produse.

În acest scop, reglementările contabile naționale prevăd **repartizarea** costurilor în baza unei metode raționale (*de exemplu*, în baza valorii de vânzare probabile a fiecărui produs), aplicate consecvent în conformitate cu politicile contabile [5, p.63, pct.18]. Conform SNC „Stocuri”, *produsele secundare* obținute în procesul de producție **se evaluează** la valoarea realizabilă netă, care se deduce din costul produsului principal sau al produselor cuplate. În cazul fabricației *produselor cuplate*, valoarea realizabilă netă a produselor

secundare se repartizează între produsele cuplate proporțional cantității, valorii materialului inițial consumat sau altei baze stabilite în politicile contabile ale entității [2, p.123, pct.25].

În contextul celor expuse, se propune următoarea situație practică, pentru a eficientiza utilizarea în practica entităților de producție a prevederilor Indicațiilor metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor.

În octombrie anul curent, prin prelucrarea complexă a materialului „A” au fost obținute concomitent 600 unități de produsul „X”, 400 kg de produsul „Y” și 300 kg de produsul secundar „Z”. Valoarea realizabilă netă a unei unități de produsul „Z” constituie 35 de lei. Conform politicilor contabile ale entității, valoarea produsului secundar se repartizează între produsele cuplate proporțional cantității efective a materialului consumat. În acest scop s-a utilizat 19380 kg de material „A”. Costurile materiale repartizabile se atribuie pe tipuri de produse cuplate proporțional consumului normativ al materialelor. Norma de consum a materialului „A” pentru o unitate a produsului „X” constituie 15 kg, iar pentru o unitate a produsului „Y” – 25 kg.

În baza datelor din exemplul de mai sus, valoarea realizabilă netă a produsului secundar „Z” constituie **10500 de lei** (300 kg x 35 de lei) și se atribuie tipurilor de produse „X” și „Y” conform calculului prezentat în Tabelul 6.

Tabelul 6

Repartizarea costurilor materiale și a valorii produsului secundar pe tipuri de produse

Tipuri de produse	Volumul efectiv de producție	Norma de consum, kg	Consumul normativ de material A, kg	Coefficient de repartizare	Consumul efectiv de material A, kg	Coefficient de repartizare	Valoarea produsului secundar „Z”, lei
1	2	3	$4 = 2 \times 3$	$5 = \sum 6 : \sum 4$	$6 = 4 \times 5$	$7 = \sum 8 : \sum 6$	$8 = 6 \times 7$
„X”	600 un.	15	9000	1,02	9180	0,54179566	4973,68
„Y”	400 kg	25	10000	1,02	10200	0,54179566	5526,32
În total	X	X	19000	1,02	19380	0,54179566	10500,00

Sursa: elaborat de autor.

Potrivit calculelor din tabelul de mai sus, valoarea **produsul secundar „Z”** se va contabiliza astfel:

Debit 216 „Produse”, subcontul 2163 „Produse secundare”, cont analitic „Produsul Z” – 10500,00

Credit 811 „Activități de bază”, cont analitic „Produsul X” – 4973,68

Credit 811 „Activități de bază”, cont analitic „Produsul Y” – 5526,32

Astfel, valoarea realizabilă netă a produsului secundar „Z” de 10500 de lei diminuează costul produselor cuplate „X” și „Y”, respectiv cu 4973,68 de lei și 5526,32 de lei.

Concluzii

Reflectarea corectă a produselor și a producției în curs de execuție constă în aplicarea unor reguli concrete: recunoașterea acestora ca active circulante, evaluarea la costul de intrare în funcție de sursa de proveniență a stocurilor. Evaluarea la cost normativ impune elaborarea anuală a unui sistem de norme și normative, contabilizarea costurilor de producție separat pe activitățile de bază și auxiliare, delimitarea costurilor produselor finite de costurile producției în curs de execuție, evaluarea produsele secundare la valoarea realizabilă netă și repartizarea acesteia pe tipuri de produse etc.

Bibliografie:

- GRIGOROI, L. ș.a. *Contabilitatea întreprinderii*. Chișinău: Cartier, 2011. 508 p.
- Indicații metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2013, nr.233-237 (4551-4555).
- NEDERIȚA, A. *Corespondența conturilor conform prevederilor SNC și Codului fiscal*. Chișinău: Contabilitate și Audit, 2007. 640 p.
- Planul general de conturi contabile. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2013, nr.233-237 (4551-4555).
- SNC „Stocuri”. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2013, nr.233-237 (4551-4555).

Prezentat la 22.01.2015