

CAPITOLUL 2

Contabilitatea stocurilor, producției în curs de execuție și relațiilor de decontare cu terții

2.4. Organizarea contabilității sintetice și analitice a stocurilor

2.5. Contabilitatea stocurilor de materii prime și materiale



2.4. Organizarea contabilității sintetice și analitice a stocurilor

METODE privind conducerea și organizarea contabilității sintetice a stocurilor:

Metoda inventarului permanent - utilizarea conturilor de stocuri în care se înregistrează *cronologic toate operațiile de intrare și ieșire a bunurilor*.

- Folosirea acestei metode permite cunoașterea în permanență a stocului scriptic existent la un moment dat.

Metoda inventarului intermitent - pornește de la concepția de bază că *bunurile nu se aprovizionează în scopul stocajului, ci al consumului sau revânzării*, motiv pentru care în momentul achiziției lor nu se reflectă în conturile de stocuri, ci direct în conturile specifice de cheltuieli.

- Conturile de **stocuri** intervin *doar la sfârșitul fiecărei perioade de gestiune și reflectă stocurile de bunuri constatate prin inventariere*.
- Pentru determinarea stocurilor existente se impune *inventarierea faptică*, operație care are loc la sfârșitul fiecărei luni, în vederea *afectării corecte a cheltuielilor perioadei*.

Metoda inventarului permanent

Contabilitatea analitică a stocurilor se poate organiza în funcție de specificul activității și de necesitățile proprii de informare a echipei manageriale după una din următoarele metode:

- **Metoda operativ-contabilă (pe solduri)** constă în evidențierea cantitativă a bunurilor (pe "Fișe de magazie") pe feluri, la locurile de depozitare, iar la contabilitate este organizată evidența valorică pe gestiuni, și în cadrul gestiunilor, pe grupe sau subgrupe de bunuri, după caz;
- **Metoda cantitativ-valorică (pe fișe de cont analitic)** constă în organizarea unei evidențe cantitative la locurile de depozitare, pe feluri de stocuri, iar în contabilitate a evidenței cantitativ-valorice, desfășurată pe gestiuni și pe feluri de bunuri în "Fișele de cont analitic";
- **Metoda global-valorică** constă în organizarea evidenței valorice a elementelor stocabile, atât la locurile de depozitare, cât și în contabilitate. Această metodă se aplică, în principal, pentru evidența mărfurilor și ambalajelor din unitățile de desfacere cu amănuntul.

!!! Metoda inventarului permanent este recomandată pentru a fi folosită de către unitățile mari.

Metoda inventarului intermitent

- **Pentru stocurile intrate din afara unității** se parcurg următoarele etape:
 - la începutul fiecărei luni, stocurile constatate prin inventariere la sfârșitul perioadei precedente *se anulează, prin majorarea cheltuielilor*
 - $(601 = 301)$;
 - pe parcursul lunii, achizițiile de bunuri se înregistrează *direct în conturile specifice de cheltuieli* $(601 = 401)$;
 - *ieșirile de stocuri din cursul perioadei nu se înregistrează în contabilitate*;
 - *la sfârșitul lunii se inventariază stocurile existente și se înregistrează în contabilitate, în debitul contului de stocuri, prin diminuarea cheltuielilor corespunzătoare* $(301 = 601)$.
- După parcurgerea acestor etape, soldul contului de cheltuieli va reflecta *valoarea stocurilor ieșite din gestiune în cursul lunii*, calculată în baza relației:

$$\text{Ieșiri} = \text{Stoc inițial} + \text{Intrări} - \text{Stoc final}$$

Metoda inventarului intermitent

În cazul stocurilor provenite din producție proprie, etapele sunt următoarele:

- *se anulează stocurile de producție constatate la sfârșitul perioadei anterioare (prin inventariere) în corespondență cu variația stocurilor ($711 = 345$);*
- bunurile obținute din producție proprie *nu se înregistrează în evidența sintetică*, ci doar în cadrul celei operative ținută la locurile de depozitare;
- pe măsura vânzării (ieșirii din gestiune) a stocurilor, acestea vor fi înregistrate *asupra conturilor de venituri*, fără a fi necesară operația de destocare a lor (descărcarea gestiunii);
- bunurile provenite din producție proprie sunt inventariate la sfârșitul perioadei și se înregistrează *în conturile corespunzătoare de stocuri prin majorarea variației stocurilor ($345 = 711$);*

Metoda inventarului intermitent - dezavantaje:

- pe baza informațiilor contabilității, *nu poate fi cunoscut stocul existent la un moment dat*, ceea ce necesită efectuarea de inventarieri periodice, cel puțin la sfârșitul fiecărei luni;
- *nu identifică diferențele de inventar*, întrucât stocurile constatate la inventarierea faptică nu pot fi comparate cu stocurile scriptice (despre care nu există informații);
- în consecință, *nu apar noțiunile de plusuri și minusuri de inventar*;
- *nu asigură un control riguros al gestiunii stocurilor și al integrității acestora*, fiind considerată “normală” situația constatată la inventariere.

!!! Observație:

Dacă în cazul aplicării **metodei inventarului permanent** stocurile pot fi evaluate *atât la prețuri standard, cât și la costuri efective* în varianta utilizării **inventarului intermitent**, evaluarea stocurilor se realizează *numai la costuri efective*



2.5. Contabilitatea stocurilor de materii prime și materiale

- *materiile prime*
- *materialele consumabile*
- *materialele de natura obiectelor de inventar*

1. Materiile prime

- reprezintă *substanța de bază* în obținerea produselor finite, semifabricatelor, lucrărilor și serviciilor din obiectul de activitate al întreprinderii
- se regăsesc în acestea, total sau parțial, în starea inițială sau transformată;
- pentru evidența acestor stocuri intervine contul de activ 301 **“Materii prime”**;
- contabilitatea analitică a materiilor prime se ține pe grupe, subgrupe și pe fiecare fel de materie primă în parte.

2. Materiale consumabile

- *Materialele auxiliare* - participă sau creează condiții normale pentru desfășurarea procesului de exploatare, fără a se regăsi, de regulă, în produsele obținute;
- *Combustibilii* - pot participa direct sau indirect la procesul tehnologic, asigurând transformarea materiilor prime și materialelor auxiliare în producție finită sau în curs de execuție, sub influența energiei calorice. Uneori combustibilii creează doar condiții pentru desfășurarea procesului tehnologic sau realizarea celorlalte funcții ale întreprinderii;
- *Materialele pentru ambalat* - destinate protejării materialelor, produselor finite, mărfurilor etc. pe timpul manipulării, transportului sau vânzării lor, care după folosirea lor nu mai pot fi utilizate pe destinația inițială (deservesc un singur ciclu de circulație);
- *Piese de schimb* - servesc pentru înlocuirea unor componente uzate ale imobilizărilor corporale, ale materialelor de natura obiectelor de inventar etc.;
- *Semințele și materialele de plantat* - utilizate în unitățile din agricultură și silvicultură, care au rolul de a asigura procesul de reproducție din aceste ramuri ale economiei naționale;

2. Materiale consumabile

- *Furajele* - utilizate în unitățile cu profil agricol, fiind considerate produse finite la fermele vegetale și materiale consumabile pentru fermele zootehnice;
- *Alte materiale consumabile* - dețin o pondere redusă în totalul materialelor consumabile, cum sunt: imprimarele și rechizitele de birou, materialele informatice, materialele pentru întreținere și curățenie etc.
- Evidența materialelor de natura celor menționate anterior se asigură cu ajutorul contului de activ **302 “Materiale consumabile”** care se descompune în următoarele conturi sintetice de gradul II:
 - ✓ 3021 “Materiale auxiliare”;
 - ✓ 3022 “Combustibili”;
 - ✓ 3023 “Materiale pentru ambalat”;
 - ✓ 3024 “Piese de schimb”;
 - ✓ 3025 “Semințe și materiale de plantat”;
 - ✓ 3026 “Furaje”;
 - ✓ 3028 “Alte materiale consumabile”

3. Materialele de natura obiectelor de inventar

- *sunt acele mijloace de muncă care au o valoare mai mică decât limita minimă prevăzută de lege pentru a fi considerate mijloace fixe, indiferent de durata lor de serviciu (inclusiv cele cu durata mai mare de un an) sau cu durată mai mică de un an, indiferent de valoarea lor.*
- Sunt asimilate materialelor de natura obiectelor de inventar **și următoarele bunuri:**
 - *echipamentul de protecție, echipamentul de lucru și îmbrăcămintea specială* impuse salariaților prin normele de protecție și securitate a muncii sau de regulamente speciale;
 - *sculele, dispozitivele și verificatoarele (SDV-uri), mecanismele, aparatele de măsură și control (AMC-uri), matrițele* folosite la fabricarea anumitor produse ori comenzi și alte bunuri similare;
 - *baracamentele și amenajările provizorii de șantier*, reprezentate de bunurile achiziționate sau construite cu efort propriu de către unități pentru executarea lucrărilor și prestațiilor în construcții.

3. Materialele de natura obiectelor de inventar

Totuși, materialele de natura obiectelor de inventar prezintă o serie de caracteristici **specifice imobilizărilor corporale**, și anume:

- ▶ *participă la mai multe cicluri de exploatare;*
- ▶ *își păstrează forma fizică pe parcursul folosirii;*
- ▶ *își transmit treptat sau integral valoarea asupra producției la a căror realizare contribuie.*
- ▶ Evidența existenței și mișcării materialelor de natura obiectelor de inventar se asigură prin contul de activ 303 **“Materiale de natura obiectelor de inventar”**.
- ▶ În plus, pentru evidența obiectelor de inventar date în folosință se utilizează contul în afara bilanțului: 8035 **“Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosință”**

REFLECTAREA ÎN CONTABILITATE A OPERAȚIUNILOR PRIVIND STOCURILE DE MATERII PRIME ȘI MATERIALE

Exemple generale

I. Evaluare la cost efectiv:

a). Intrări:

1. achiziție de la furnizori cu factură (inclusiv cheltuielile de transport și alte cheltuieli nerecuperabile):

1.	% 301 4426	=	401	- cost de achiziție TVA	total datorie
----	------------------	---	-----	-------------------------------	---------------

2. achiziție de la furnizori fără factură:

2.	% 301 4428	=	408	- cost de achiziție TVA neexigibilă	total datorie
----	------------------	---	-----	---	---------------

3. aport la capital depus de acționari sau asociați:

3.	301	=	456	val. de aport	val. de aport
----	-----	---	-----	---------------	---------------

4. primire ca donație:

4.	301	=	7582	val. justă	val. justă
----	-----	---	------	------------	------------

5. primirea de la terți a unor materii prime anterior trimise:

5.	301	=	351	costul	costul
----	-----	---	-----	--------	--------

REFLECTAREA ÎN CONTABILITATE A OPERAȚIUNILOR PRIVIND STOCURILE DE MATERII PRIME ȘI MATERIALE

Exemple generale

6. recepția materiilor prime aflate în curs de aprovizionare:

6.	301	=	321	costul	costul
----	-----	---	-----	--------	--------

7. constatarea plus la inventar a materiilor prime:

7.	301	=	601	val. de inv.	val. de inv.
----	-----	---	-----	--------------	--------------

8. achiziție de materii prime din avansuri de trezorerie:

8.	301	=	542	cost de achiz	cost de achiz
----	-----	---	-----	---------------	---------------

9. includerea în costul materiilor prime a taxelor vamale și comisioanelor vamale:

9.	301	=	446, 447	T.V., C.V.	T.V., C.V.
----	-----	---	----------	------------	------------

10. materii prime primite de la entitățile afiliate, legate prin interese de participare, de la unitate sau subunități:

10.	301	=	451, 453, 481, 482	costul	costul
-----	-----	---	--------------------	--------	--------

REFLECTAREA ÎN CONTABILITATE A OPERAȚIUNILOR PRIVIND STOCURILE DE MATERII PRIME ȘI MATERIALE

Exemple generale

I. Evaluare la cost efectiv:

b). Ieșiri:

1. consum de materii de prime:

1.	601	=	301	costul de achiz	costul de achiz
----	-----	---	-----	-----------------	-----------------

2. lipsă la inventar:

2.	601	=	301	costul de achiz	costul de achiz
----	-----	---	-----	-----------------	-----------------

3. acordarea ca donație:

3.1	6582	=	301	costul de achiz	costul de achiz
3.2	635		4427	TVA	TVA

4. distrugere de calamități:

4.	6587	=	301	costul de achiz	costul de achiz
----	------	---	-----	-----------------	-----------------

5. trimiterea la terți a unor materii prime:

5.	351	=	301	costul de achiz	costul de achiz
----	-----	---	-----	-----------------	-----------------

6. transferul la mărfuri a unor materii prime pentru a fi vândute:

6.	371	=	301	costul de achiz	costul de achiz
----	-----	---	-----	-----------------	-----------------

7. materii prime livrate unității sau subunităților:

7.	481, 482	=	301	costul de achiz	costul de achiz
----	----------	---	-----	-----------------	-----------------

REFLECTAREA ÎN CONTABILITATE A OPERAȚIUNILOR PRIVIND STOCURILE DE MATERII PRIME ȘI MATERIALE

Exemple generale

II. Evaluare la cost standard:

1). achiziția materiilor prime la un cost de achiziție mai mare decât costul standard:

1.	%	=	401	-	total datorie
	301			cost standard	
	308			diferența în plus/nefav.	
	4426			TVA	

2). achiziția materiilor prime la un cost de achiziție mai mic decât costul standard:

2.	%	=	401	-	total datorie
	301			cost standard	
	308			diferența în minus/fav.	
	4426			TVA	

sau

2.	%	=	%	-	total datorie
	301		401	cost standard	
	4426		308	TVA	diferența în minus/fav.

3. Consum de materii prime și evidențierea diferențelor nefavorabile sau favorabile:

3.	601	=	301	cost standard	cost standard
	601	=	308	diferența în plus/nefav.	diferența în plus/nefav.
	308	=	601	diferența în minus/fav.	diferența în minus/fav.

Metoda costului standard

Exemple practice – rezolvate și discutate în cadrul cursului

Societatea comercială “ALFA” prezintă la începutul perioadei un stoc la materia primă “A” de 10.000 bucăți, înregistrate la un cost standard de 10 lei/buc. În cursul perioadei au loc următoarele operațiuni:

1. Se primesc cu titlu gratuit 25.000 buc. “A”, la o $V_j=11$ lei/buc;
2. În urma inventarierii se constată un minus la inventar de 15.000 buc. materie primă “A”;
3. Se primesc drept aport 33.000 buc. “A”, la o $V_a=9$ lei/buc.;
4. Se achiziționează 31.000 buc. “A”, la un $C_a=12$ lei/buc., TVA 19%;
5. Se dau cu titlu gratuit 30.000 buc. materie primă “A”;
6. Din produsele finite recepționate (întreprinderea obține mai multe tipuri de produse) se opresc pentru consum intern 12.000 buc. “A”, $C_p = 8$ lei/buc;
7. Se dau în consum 25.000 buc. “A”;
8. Se trimit la terți pentru depozitare 20.000 buc. “A”.

Să se înregistreze în contabilitate operațiunile, știind că entitatea folosește pentru evidența stocurilor metoda inventarului permanent, evaluează materiile prime “A” la cost standard, iar costul efectiv pentru stocul inițial este de 138.600 lei.

Metode de evidență sintetică a stocurilor

Exemple practice – rezolvate și discutate în cadrul cursului

O societate comercială prezintă la începutul perioadei un stoc la materia primă “X” de 5.000 buc., înregistrate la un cost efectiv de 8 lei/buc. În cursul perioadei au loc următoarele operațiuni:

- Se achiziționează 4.000 buc. “X”, la un $C_a = 8$ lei/buc., tva 19%;
- Se dau în consum 3.000 buc. “X”
- Se constată un plus la inventar de 1.500 buc, $V_j = 8$ lei/buc;
- Se dau cu titlu gratuit 500 buc
- Se vând 1000 buc “X”, la un preț de vânzare cu 20% mai mare decât costul efectiv, tva 19%.

Să se înregistreze în contabilitate știind că entitatea folosește pentru evidența stocurilor:

- a) metoda inventarului permanent*
- b) metoda inventarului intermitent.*