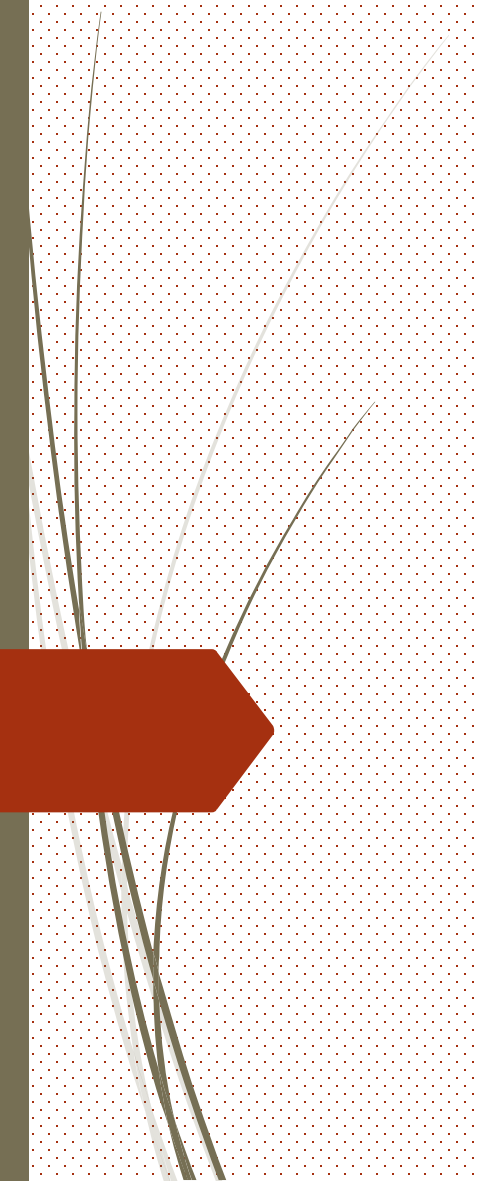




CAPITOLUL 2

Contabilitatea stocurilor și producției în curs de execuție

- 2.1. Delimitări și structuri privind stocurile și producția în curs de execuție
- 2.2. Particularitățile evaluării stocurilor
- 2.3. Documente privind evidența operativă a stocurilor



2.1. Delimitări și structuri privind stocurile și producția în curs de execuție

Delimitări conceptuale (1)

Un element de *activ* este considerat *activ circulant*, dacă:

- se așteaptă să fie realizat sau este deținut cu intenția de a fi vândut sau consumat *în cursul normal al ciclului de exploatare al entității*;
- este deținut, în principal, *în scopul tranzacționării*;
- se așteaptă *a fi realizat în termen de 12 luni de la data bilanțului*;
- este reprezentat de *numerar sau echivalente de numerar* a căror utilizare nu este restricționată.

Ciclul de exploatare - perioada de timp dintre achiziționarea activelor care intră într-un proces de transformare și finalizarea acestora în numerar sau sub forma echivalentelor de numerar (aprovizionare-producție/stocare-desfacere)!!!

Delimitări conceptuale (2)

În categoria activelor circulante sunt incluse:

stocurile, inclusiv valoarea serviciilor prestate pentru care nu a fost întocmită încă factura;

creanțele;

investițiile financiare pe termen scurt;

casa și conturile la bănci.

Stocurile sunt active circulante aflate în diferite situații:

- deținute pentru a fi vândute pe parcursul desfășurării normale a activității (**mărfuri**);
- în curs de producție, în vederea vânzării în procesul desfășurării normale a activității (**producție în curs și produse finite**);
- sub formă de **materii prime, materiale și alte consumabile** ce urmează a fi folosite în procesul de producție sau pentru prestarea de servicii.

Delimitări conceptuale (3)

Excepții:

1. În categoria stocurilor se cuprind *și activele cu ciclu lung de fabricație, destinate vânzării* (de exemplu: ansambluri de locuințe realizate de către entitățile care au ca activitate principală obținerea și vânzarea de locuințe);
2. Atunci când un teren este cumpărat în scopul construirii pe acesta a unor construcții destinate vânzării, *terenul va fi recunoscut în contabilitate ca un element de natura stocurilor.*

Stocurile și producția în curs (neterminată):

- se concretizează în ansamblul bunurilor și serviciilor din cadrul unității care sunt destinate, *fie vânzării* în aceeași stare sau după parcurgerea anumitor stadii ale procesului de fabricație, *fie consumului de la prima lor utilizare*;
- acestea se caracterizează, în general, printr-o *viteză de rotație mare*, servind activitatea întreprinderii, pe *o perioadă mai mică de un an*, cu unele excepții.

Clasificarea stocurilor (1)

I. După natura acestora:

Materii prime - bunuri care *se consumă la prima utilizare*, participă direct la obținerea produsului finit și *se regăsesc în acesta*, integral sau parțial, în forma inițială sau transformate.

Materiale consumabile participă sau ajută la procesul de fabricație sau de exploatare, *se consumă la prima utilizare, dar nu se regăsesc, de regulă*, în produsul finit (*materiale auxiliare, combustibili, materiale pentru ambalat, semințe și materiale de plantat, furaje și alte materiale consumabile*).

Materiale de natura obiectelor de inventar sunt reprezentate de bunuri care *nu îndeplinesc una din condițiile necesare pentru a fi considerate imobilizări corporale*, precum și de bunurile asimilate acestora (echipamentul de protecție, echipamentul de lucru, îmbrăcămintea specială, mecanismele, dispozitivele și verificatoarele, aparate de măsură și control, matrițele utilizate la execuția anumitor produse și alte obiecte similare).

Clasificarea stocurilor (2)

I. După natura acestora:

Produse sunt elemente de natura bunurilor, lucrărilor și serviciilor realizate în urma procesului de exploatare și care au ca principală destinație livrarea către terți (*semifabricate, produse finite, produse reziduale* - rebuturi, materiale recuperabile, deșeuri - și *produse agricole*).

Produsele agricole sunt cele rezultate la momentul recoltării de la activele biologice ale entității (lână, copaci tăiați, bumbac, lapte, struguri, fructe culese etc).

Active biologice de natura stocurilor sunt bunurile care urmează a fi recoltate ca *produse agricole* sau vândute ca *active biologice* (animale vii și plante vii). **Exemple:** animalele destinate producției de carne, animalele deținute în vederea vânzării, peștii din fermele piscicole, culturile de porumb și grâu, copacii crescuți pentru cherestea.

Clasificarea stocurilor (3)

I. După natura acestora:

!!! **Activele biologice productive** (de natura imobilizărilor) sunt activele biologice diferite de cele de natura stocurilor. **Exemple:** animalele de lapte, vița de vie, pomii fructiferi și copacii din care se obține lemn de foc, dar care nu sunt tăiați. Activele biologice productive nu sunt produse agricole ci, mai degrabă, sunt active autoregeneratoare.

Bunurile pe care le cumpără întreprinderea pentru a le vinde în starea în care au fost achiziționate, precum și produsele predate spre vânzare magazinelor proprii sunt considerate **mărfuri**.

Ambalaje sunt bunurile refolosibile, achiziționate sau fabricate, destinate produselor vândute și care în mod temporar pot fi păstrate de terți, cu obligația restituirii în condițiile prevăzute în contracte.

Clasificarea stocurilor (4)

Stocurile din categoriile anterioare se pot afla, la un moment dat:

- în custodie sau consignație la terți;
- trimise pentru prelucrare la anumiți furnizori;
- în curs de aprovizionare (*cumpărate, pentru care s-au transferat riscurile și beneficiile aferente, dar care nu au sosit încă*).

Producția în curs de execuție - producția care nu a parcurs toate fazele (stadiile) de prelucrare prevăzute în procesul tehnologic

- *o situație intermediară între materia primă și semifabricat sau între semifabricat și produsul finit sau între materia primă și produsul finit,*
- *precum și lucrările, serviciile și studiile în curs de execuție sau neterminate.*

Clasificarea stocurilor (5)

II. După apartenența la averea entității:

stocuri aflate în gestiunea unității care fac parte din averea proprie a acesteia:

- se găsesc *în spațiile proprii* (depozite, magazine, magazine etc.)
- sau *la terți* (materii prime și materiale aflate la terți, produse trimise la terți, mărfuri în custodie sau consignație la terți etc.);

stocuri care nu aparțin averii proprii, deși se află în gestiunea unității - aparțin terților și se găsesc temporar în întreprindere pentru anumite scopuri (materii prime, materiale, materiale de natura obiectelor de inventar, mărfuri etc. primite spre prelucrare, în custodie sau în consignație).

Cum vor fi înregistrate aceste stocuri???

Înregistrarea în contabilitate

- Actele normative în vigoare prevăd că: “*Deținerea, cu orice titlu, de bunuri materiale, titluri de valoare, numerar și alte drepturi și obligații, precum și efectuarea de operațiuni economice, fără să fie înregistrate în contabilitate, sunt interzise.*”
- OMFP 1802/2014 prevede că, înregistrarea în contabilitate a intrării stocurilor se efectuează *la data transferului riscurilor și beneficiilor.*
- În general, datele de transfer privind *controlul, dreptul de proprietate și livrarea coincid.*
- Totuși, pot exista decalaje de timp, de exemplu, pentru:
 - *bunurile vândute prin consignație;*
 - *bunurile primite pentru prelucrare, în custodie/consignație;*
 - *bunuri recepționate pentru care nu s-a primit factura;*
 - *bunuri livrate și nefacturate;*
 - *bunuri facturate și nelivrate încă etc.*



2.2. Particularitățile evaluării stocurilor

Când se face evaluarea stocurilor?

- ➡ *la intrarea în entitate;*
- ➡ *la inventar și prezentarea elementelor în bilanț;*
- ➡ *la ieșirea din entitate sau la darea în consum.*

Evaluarea la intrarea în unitate (1)

Stocurile se evaluează și se înregistrează în contabilitate la **valoarea de intrare**, care se particularizează în:

cost de achiziție,

cost de producție,

valoare justă,

valoare de aport.

1. Costul de achiziție, folosit la evaluarea *materiilor prime, materialelor consumabile, materialelor de natura obiectelor de inventar, mărfurilor, ambalajelor* și a altor bunuri *procurate cu titlu oneros (de la terți)*, se obține prin însumarea următoarelor elemente:

- prețul de cumpărare de la furnizor;
- taxe de import și alte taxe (cu excepția acelor pe care întreprinderea le poate recupera de la autoritățile fiscale);
- costurile de transport, manipulare și alte costuri care pot fi atribuite achiziției de materiale și servicii.

Evaluarea la intrarea în unitate (2)

Reducerile comerciale acordate de furnizor și înscrise *pe factura de achiziție* ajustează, în sensul reducerii, costul de achiziție al bunurilor.

Reducerile comerciale primite *ulterior facturării* se evidențiază în contabilitate cu ajutorul contului: **609 „Reduceri comerciale primite”** (dacă stocurile nu mai sunt în gestiune) pe seama conturilor de terți.

Reducerile comerciale pot fi de tipul:

- **rabatului** (se acordă pentru calitate necorespunzătoare);
- **remizei** (se acordă pentru vânzări superioare volumului convenit sau pentru fidelitatea clientului);
- **risturnului** (se calculează asupra ansamblului tranzacțiilor efectuate cu același terț în decursul unei perioade determinate).

Evaluarea la intrarea în unitate (3)

2. Costul de producție este folosit la evaluarea bunurilor rezultate din procesul de fabricație al unității, cum sunt *produsele finite, producția în curs de execuție, semifabricatele, ambalajele* și alte bunuri obținute *cu efort propriu*. În structura costului de producție se regăsesc:

- *costul de achiziție al materiilor prime și materialelor consumate;*
- *celelalte cheltuieli directe de producție;*
- *o cotă a cheltuielilor indirecte de producție*, determinate rațional ca fiind legate de fabricația bunului (alocarea regiei fixe asupra costurilor se face pe baza capacității normale de producție);
- *cheltuielile perioadei cu dobânzile* aferente creditelor bancare contractate pentru producția cu ciclu lung de fabricație.

Deși sunt recunoscute drept cheltuieli ale perioadei în care au intervenit, **se exclud din costul de producție:**

- pierderile de materiale, manoperă sau alte costuri de producție *peste limitele normal admise;*
- cheltuielile de depozitare, *cu excepția cazurilor în care aceste costuri sunt necesare în procesul de producție, anterior trecerii într-o nouă fază de fabricație;*
- regiile (cheltuielile) generale de administrație *care nu participă la aducerea stocurilor în forma și locul final;*
- *costurile de desfacere.*

Evaluarea la intrarea în unitate (4)

Note:

Regia fixă de producție constă în acele costuri indirecte de producție care rămân relativ constante, indiferent de volumul producției, cum sunt: *amortizarea, întreținerea secțiilor și utilajelor, costurile cu administrarea și conducerea secțiilor* etc.

Capacitatea normală de producție reprezintă producția estimată a fi obținută, în medie, de-a lungul unui anumit număr de perioade, în condiții normale.

3. Valoarea justă se folosește la evaluarea bunurilor *primite cu titlu gratuit sau constatate în plus la inventariere.*

- Prin *valoarea justă* se înțelege “suma pentru care un activ ar putea fi schimbat de bunăvoie între două părți aflate în cunoștință de cauză, în cadrul unei tranzacții, cu prețul determinat obiectiv.”

4. Valoarea de aport, folosită la evaluarea stocurilor aduse *ca aport în natură la capitalul social*, reprezintă valoarea prevăzută în actul de evaluare.

- Criteriile care stau la baza determinării valorii de aport sunt multiple: *prețul pieței, utilitatea pentru unitate, starea și amplasarea bunurilor.*

Pentru determinarea costului – în funcție de specificul activității - se poate folosi și *metoda costului standard* (în special, în producție)!!!

Caracteristici:

- costul standard ia în considerare *nivelurile normale ale consumurilor de materiale, manoperă, precum și ale eficienței și capacității de producție* (niveluri revizuite periodic);
- *diferențele de preț* față de costul de achiziție sau de producție trebuie evidențiate distinct în contabilitate, fiind recunoscute în **costul activului** (în plus sau minus).

Evaluarea la intrarea în unitate (7)

Repartizarea diferențelor de preț asupra valorii bunurilor ieșite și asupra stocurilor se efectuează cu ajutorul unui **coeficient** care se calculează astfel:

$$\text{Coeficient de repartizare} = \frac{S_{idp} + Dp_{ai}}{S_{is} + I_s}$$

în care:

S_{idp} = Soldul inițial al diferențelor de preț;

Dp_{ai} = Diferențe de preț aferente intrărilor în cursul perioadei, cumulat de la începutul anului;

S_{is} = Soldul inițial al stocurilor la costul standard;

I_s = Valoarea intrărilor de stocuri în cursul perioadei la costul standard, cumulat de la începutul anului.

- Acest coeficient se înmulțește cu valoarea bunurilor ieșite din gestiune la costul standard (R_c), iar suma rezultată se înregistrează în conturile corespunzătoare în care au fost înregistrate bunurile ieșite.

- La sfârșitul perioadei, soldurile conturilor de diferențe se cumulează cu soldurile conturilor de stocuri, la preț de înregistrare, astfel încât aceste conturi să reflecte valoarea stocurilor la cost de achiziție, respectiv de producție, după caz.

Diferențele de preț astfel stabilite la recepția bunurilor respective se înregistrează proporțional atât asupra valorii bunurilor ieșite, cât și asupra stocurilor.

Evaluarea la intrarea în unitate (8)

În comerțul cu amănuntul, pentru a determina costul stocurilor constituite din articole numeroase și cu mișcare rapidă, care au marje similare (a se înțelege marja comerciantului sau adaosul comercial), poate folosită *metoda prețului cu amănuntul*.

- **Costul bunurilor vândute** este calculat prin *deducerea marjei brute din prețul de vânzare al stocurilor*.

!!! Modificările operate asupra prețului de vânzare impun recalcularea marjei brute (procentului mediu de adaos).

!!! *La calcularea procentului mediu de adaos comercial*, soldul inițial al contului de mărfuri și valoarea intrărilor de mărfuri nu vor include TVA neexigibilă.

Evaluarea la inventar și prezentarea elementelor în bilanț (1)

La inventariere, elementele de natura stocurilor se evaluează la valoarea actuală (de utilitate), denumită valoare de inventar.

Valoarea de inventar a stocurilor și producției în curs de execuție se stabilește *și în funcție de destinația bunurilor*, după cum urmează:

- 1. Pentru stocurile destinate vânzării** (mărfuri, produse finite, semifabricate, unele materiale etc.), *evaluarea se realizează la prețul de vânzare mai puțin cheltuielile ocazionate de vânzare* (transport, depozitare, cheltuieli în perioada de garanție);
- 2. Semifabricatele și producția în curs de execuție** se evaluează la *valoarea corespunzătoare elementelor materiale încorporate, la care se adaugă costurile aferente fazelor de fabricație parcurse*;
- 3. Materiile prime și materialele consumabile** sunt utilizate, în principal, la desfășurarea activității de producție sau de prestări servicii a unității, fapt pentru care ar putea fi *evaluate și la costul de reprovizionare (înlocuire) estimat*.

Evaluarea la inventar și prezentarea elementelor în bilanț (2)

Valoarea **producției în curs de execuție** se determină prin **inventarierea producției** neterminate, utilizându-se două metode, și anume:

- metoda directă;
- metoda indirectă.

Metoda directă presupune determinarea producției nefinite, obligatoriu *prin inventariere*.

Metoda indirectă constă în determinarea producției nefinite pe seama datelor oferite de contabilitate - *metodă contabilă* (constă *în deducerea din totalul cheltuielilor efectuate pe parcursul perioadei a cheltuielilor aferente producției finalizate*).

În momentul inventarierii, se pot constata și elementele de activ **lipsă sau degradate**, cu mișcare lentă sau fără mișcare, care sunt *evaluate la prețul de valorificare posibil de obținut la o eventuală vânzare (imputare) a lor*.

Evaluarea la inventar și prezentarea elementelor în bilanț (3)

La închiderea exercițiului (la data întocmirii situațiilor financiare) “elementele de activ ... se evaluează și se reflectă în situațiile financiare la *valoarea contabilă* pusă de acord cu *rezultatele inventarierii*.”

- **Valoarea contabilă** a unui element de natura stocurilor este valoarea la care acesta este recunoscut în bilanț după ce se deduc ajustările acumulate din depreciere sau pierdere de valoare.

În această etapă se compară valoarea de inventar cu valoarea contabilă, iar manifestarea principiului prudenței este mai mult decât evidentă, în sensul că:

- **plusurile latente de valoare** (valoarea de inventar este superioară valorii contabile) la elementele stocabile *nu se înregistrează în contabilitate*;
- **minusurile de valoare** (valoarea de inventar este mai mică decât valoarea contabilă) se înregistrează sub forma *ajustărilor pentru depreciere* (dacă deprecierea este considerată posibil reversibilă-provizorie).

!!! Elementele în cauză rămân reflectate **în contabilitatea curentă** la *valoarea de intrare*, în timp ce **în bilanț** sunt prezentate la *valoarea contabilă* (valoare de intrare – ajustările pentru depreciere).

Evaluarea la ieșirea din unitate (1)

Cu ocazia ieșirii din unitate sau la darea în consum, bunurile se evaluează și se scad din gestiune la valoarea lor de intrare.

- Bunurile din stoc (materii prime, materiale, mărfuri, produse finite etc.) pot fi urmărite *individual* (bunuri identificabile) sau *nu pot fi urmărite individual* (bunuri interschimbabile, adică bunuri fungibile, care în interiorul fiecărei categorii nu pot fi în mod unitar identificate după intrarea lor în depozit).
- **Elementele identificabile** sunt evaluate la ieșire *la valorile lor reale de intrare*. Costul acestor stocuri care nu sunt de obicei fungibile (bunuri care nu se pot distinge, în mod substanțial, unele de altele) și al acelor bunuri sau servicii produse și destinate unor *comenzi distincte* trebuie determinat prin identificarea specifică a costurilor individuale (atribuirea costurilor specifice elementelor identificabile ale stocurilor).
- **Elementele interschimbabile** sunt evaluate la ieșire prin *valoarea lor estimată de intrare*. De aceea, în cazul elementelor fungibile *s-au admis derogări de la regula generală (identificarea specifică)*, putându-se folosi **metode specifice pentru evaluarea la ieșire a stocurilor**.

Evaluarea la ieșirea din unitate (2)

În condițiile în care aceleași feluri de bunuri sunt procurate la **prețuri diferite**, pentru evaluarea cantității de stocuri ieșite sau consumate, se recomandă următoarele metode de evaluare (prezentate în reglementările contabile naționale actuale):

metoda primului intrat-primului ieșit (First in-First out – FIFO);

metoda ultimului intrat-primului ieșit (Last in-First out – LIFO);

metoda costului mediu ponderat (CMP).

Evaluarea la ieșirea din unitate (3)

- Potrivit metodei *“primul intrat – primul ieșit” (FIFO)*, elementele stocabile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție (sau de producție) în ordinea cronologică a vechimii loturilor intrate în unitate.
 - *“Metoda costului mediu ponderat” (CMP)* presupune calcularea costului fiecărui element pe baza mediei ponderate a costurilor elementelor similare aflate în stoc la începutul perioadei și a costului elementelor similare produse sau cumpărate în timpul perioadei.
 - Potrivit metodei *“ultima intrare – prima ieșire” (LIFO)*, bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție (sau de producție) al ultimei intrări (lot).
- !!! Metoda aleasă trebuie *aplicată cu consecvență* pentru elemente similare de natura stocurilor și a activelor fungibile de la un *exercițiu la altul*. Dacă, în situații excepționale, administratorii decid să schimbe metoda pentru un anumit element de stocuri, în notele explicative trebuie să fie prezentate următoarele informații:
- *motivul schimbării metodei;*
 - *efectele schimbării asupra rezultatului.*



2.3. Documente privind evidența operativă a stocurilor

Documente aferente aprovizionării

- **Comenzi** – pe baza lor se încheie **Contracte** sau se emit de către furnizori **Confirmări de comandă**
- Cumpărătorul primește de la furnizor **Avizul de însoțire** și/sau **Factura** (*entitățile care întocmesc factura în momentul livrării bunurilor nu mai emit, în principiu, aviz de însoțire al bunurilor*)
- Luarea în primire a bunurilor – **RECEPȚIE**:
 - **Recepția transportului** – delegatul entității cumpărătoare – verificarea stării ambalajelor (pentru neregulile constatate – **Proces verbal de constatare**);
 - **Recepția cantitativă** – gestionar – confruntarea datelor din documente cu cantitățile de stocuri efectiv primite – gestionarul întocmește **Nota de recepție și constatare de diferențe (NRCD/NIR)**
 - **Recepția calitativă** – specialist (tehnolog/merceolog) – probe de analiză chimică, tehnică etc.

Documente aferente producției, stocării și ieșirii din evidență/consumului

- **Fișa de magazie** – documentul de evidență operativă de la magazie/depozit – se întocmește separat pentru fiecare *fel, calitate sau sortiment de stocuri*
- **Bonul de consum, Bonul de consum colectiv și Fișa limită de consum** – eliberarea din magazie pentru consum a materialelor
- **Bonul de predare-transfer-restituire** – predarea la magazie a produselor obținute din producție proprie/**tranzitarea** materialelor de la un loc de depozitare la altul/**restituirea** materialelor neutilizate
- Valorile materiale trimise pentru prelucrare la terți – **avizul de însoțire**, cu mențiunea: “**pentru prelucrare la terți**”
- Livrarea valorilor materiale – **dispoziția de livrare, avizul de însoțire și factura**