

Organizarea contabilității în cadrul entităților din domeniul producției – partea I –

Prof. univ. dr. Dorel MATEȘ^a, prof. univ. dr. Veronica GROSU^b, conf. univ. dr. Aura DOMIL^a,
conf. univ. dr. Svetlana MIHĂILĂ^c, lect. univ. dr. Marian SOCOLIUC^b,
asist. cerc. dr. Oana BOGDAN^a, drd. ec. Dana PORDEA^a

^a Universitatea de Vest din Timișoara

^b Universitatea „Ștefan cel Mare” din Suceava

^c ASEM Chișinău

Abstract

Production is the activity that supports a sustainable development of society, which is why the rigorous organizing of the accounting activity represents an important objective for any firm's manager. This article illustrates relevant aspects regarding: checking and inventorying raw materials and products within the economic cycle, as well as organizing analytic and synthetic accounting of final products, semi-products and current production according to current accounting regulations. We are considering the organisation of the accounting activity according to the phases of the economic cycle: providing raw materials, processing them and packing. Furthermore, we present the supporting documents used and the monography of the specific accounting operations through the means of a case study.

Key terms: final products, current production, inventory, standard cost, actual cost

Termeni-cheie: produse finite, producție în curs, inventar, cost standard, cost efectiv

Clasificare JEL: M41, D24

To cite this article: Dorel Mateș, Veronica Grosu, Aura Domil, Svetlana Mihăilă, Marian Socoliuc, Oana Bogdan, Dana Pordea, *Organizarea contabilității în cadrul entităților din domeniul producției (I)*, *CECCAR Business Review*, N° 2/2020, pp. 10-18, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2020.02.02>

⇒ Delimitări conceptuale privind producția și produsele

Generic, **producția** este activitatea complexă prin care se creează bunuri prin prelucrarea materiilor prime și a materialelor în vederea vânzării sau consumului propriu.

Pentru gestiunea corectă a producției este obligatorie organizarea unei evidențe operative cronologice și sistematice a acestora care să faciliteze cunoașterea în orice moment a tuturor factorilor implicați în obținerea produselor și vânzarea lor.

Conform structurii bilanțului, produsele fac parte din grupa active circulante, subgrupa stocuri, fiind realizate sau deținute în vederea vânzării sau consumului în cadrul ciclului normal de exploatare al unei entități.

Produsele cuprind ca structuri distincte produsele finite, semifabricatele, produsele agricole, rabaturile, materialele recuperabile și deșeurile.

O categorie aparte este reprezentată de producția în curs de execuție (neterminată), adică producția care nu a parcurs în totalitate fazele de prelucrare în cadrul procesului tehnologic, precum și produsele nesupuse probelor și recepției tehnice sau necompletate în întregime, inclusiv serviciile și studiile în curs de execuție sau nefinalizate și cele încadrate la ansamblurile de locuințe realizate în vederea vânzării.

➔ Evidența și evaluarea produselor

1. Evidența produselor

Aportul factorilor de producție la realizarea produselor trebuie reflectat corect și complet în cadrul evidenței tehnico-operative și în contabilitatea sintetică și analitică a entităților.

a) Evidența sintetică. Se poate organiza folosind inventarul permanent, respectiv inventarul intermitent.

✓ **Inventarul permanent.** Presupune evidențierea tuturor operațiunilor de intrare și ieșire din gestiune cantitativ și valoric la prețul standard (prestabilit) sau de facturare. La intrare se debitează conturile de cheltuieli și se creditează cele de furnizori, iar la ieșire se creditează conturile de stocuri și se debitează cele de cheltuieli.

✓ **Inventarul intermitent.** Este utilizat doar de entitățile mici, deoarece nu oferă o evidență operativă (curentă) a stocurilor, aceasta putând fi determinată doar în urma inventarierii, când se stabilește existența lor faptică. La intrare se debitează conturile de cheltuieli și se creditează cele de furnizori, iar după inventariere se debitează conturile de stocuri și se creditează cele de cheltuieli.

Metoda considerată avantajoasă pentru entități este cea a inventarului permanent, întrucât permite stabilirea nivelului stocurilor în orice moment pe baza evidenței tehnico-operative și contabile. Inventarul intermitent creează premisele determinării nivelului stocurilor doar în urma inventarierii faptice a acestora.

b) Evidența analitică. Facilitează cunoașterea corectă din punct de vedere cantitativ și valoric a stocurilor pe structuri și gestiuni. Aceasta se poate organiza:

✓ **Cantitativ și valoric.** Evidența se realizează cantitativ la nivelul gestiunilor folosind fișele de magazie, cantitativ și valoric la nivelul compartimentului de contabilitate cu ajutorul fișelor de cont analitice pentru valori materiale.

Verificarea concordanței valorice se face cu ajutorul conturilor sintetice, conturilor analitice și balanței de verificare.

Concordanța cantităților se asigură prin confruntarea datelor din fișele de magazie și cele analitice.

✓ **Pe solduri (operativ contabil).** Evidența se realizează la locul de depozitare cantitativ pe categorii de stocuri folosind fișele de magazie, la nivelul compartimentului de contabilitate valoric pe gestiuni, iar în cadrul acestora pe grupe și subgrupe de stocuri utilizând registrul stocurilor.

Concordanța dintre datele din fișele de magazie și cele din registrul stocurilor se asigură prin confruntare și regularizare periodică, de obicei la sfârșitul lunii.

✓ **Global valoric.** Metoda este utilizată de entitățile din sfera comerțului cu amănuntul, inclusiv unitățile de producție care dețin magazine proprii de vânzare en détail, și presupune evidența valorică atât la nivelul magazinelor de desfacere cu amănuntul, folosind raportul de gestiune, cât și la nivelul compartimentului de contabilitate, utilizând fișele de cont sintetice (pentru operațiuni diverse).

Concordanța dintre informațiile de la nivelul gestiunilor (locurile de depozitare) și cele deținute de compartimentul de contabilitate se verifică prin confruntare sau punctaje periodice, de regulă lunar și obligatoriu la data inventarierii bunurilor.

2. Evaluarea stocurilor de produse

Produsele denumite și stocuri fabricate sunt evaluate la costul de producție (costul de prelucrare). Acesta cuprinde materialele directe, energia consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă, alte cheltuieli directe, costul proiectării produselor și cota-parte din cheltuielile indirecte de producție considerate ca fiind legate de fabricarea produselor, alocate rațional în funcție de anumite baze de repartizare relevante (de exemplu, costurile directe cu materia primă, costurile directe cu manopera etc.).

Costul de prelucrare include, pe lângă costul cu materialele și cheltuielile cu manopera, alocarea sistematică a regiei fixe și variabile antrenate de conversia materialelor în produse finite.

Regia fixă de producție include costurile indirecte de producție, care rămân relativ constante indiferent de volumul acesteia, precum întreținerea utilajelor și a secțiilor, amortizarea, costurile cu administrarea și conducerea secțiilor, atelierelor și punctelor de lucru.

Regia variabilă cuprinde costurile indirecte de producție care variază în general direct proporțional cu volumul acesteia, cum ar fi materialele și manopera indirecte. (Bătcă-Dumitru și Sahlian, 2017)

Pentru determinarea costului în activitatea de producție poate fi folosită metoda standard, care presupune luarea în considerare a nivelurilor normale ale consumabilelor, manoperei, eficienței și capacității de producție.

Conform pct. 286 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare, aceste niveluri trebuie revizuite periodic și ajustate în funcție de condițiile existente la un moment dat. La sfârșitul perioadei contabile (lunii) se însumează toate cheltuielile antrenate de realizarea producției (produsului sau articolului de calculație), determinându-se costul efectiv. Repartizarea diferențelor dintre costul standard și cel efectiv asupra bunurilor ieșite și a stocurilor de produse se efectuează cu ajutorul unui coeficient de repartizare determinat astfel:

$$\text{Coeficient de repartizare } (k) = \frac{\text{Soldul inițial al diferențelor de preț} + \text{Diferențe de preț aferente intrărilor în cursul perioadei, cumulat de la începutul exercițiului financiar până la finele perioadei de referință}}{\text{Soldul inițial al stocurilor la preț de înregistrare} + \text{Valoarea intrărilor de stocuri în cursul perioadei la preț de înregistrare, cumulat de la începutul exercițiului financiar până la finele perioadei de referință}}$$

Coeficientul astfel determinat se înmulțește cu valoarea bunurilor ieșite din gestiune la preț de înregistrare, iar suma rezultată se reflectă în conturile corespunzătoare în care au fost înregistrate bunurile ieșite. Diferențele de preț se repartizează proporțional atât asupra valorii produselor ieșite din gestiune, cât și asupra valorii celor rămase în stoc.

Atunci când costul efectiv de producție este mai mare decât cel prestabilit, diferența este pozitivă matematic, dar nefavorabilă economic, iar în situația inversă, diferența este negativă matematic, dar favorabilă economic.

În contabilitatea financiară, contul de diferențe de preț la produse (contul 348) este după funcția contabilă un cont bifuncțional.

Costul pe produs se prezintă astfel:

$$\begin{aligned} \text{Costuri materiale} &= \text{Costuri directe cu materia primă și materialele} + \text{Costuri indirecte sau comune cu materiile prime și materialele} \\ \text{Costuri de fabricație} &= \text{Costuri materiale} + \text{Costul cu salariile} + \text{Costuri indirecte de fabricație} + \text{Alte costuri aferente prelucrării} \end{aligned}$$

Prin însumarea costurilor materiale cu cele de prelucrare se obține costul de producție.

Dacă la acestea se adaugă costurile de administrație, de desfacere și cele cu cercetarea-dezvoltarea rezultă **costurile totale** sau costul complet al produsului.

3. Documentele justificative și de evidență operativă a producției

Documentele justificative privind producția au în vedere patru faze reprezentative:

- aprovizionarea cu materii prime și materiale;
- prelucrarea materiilor prime și a materialelor;
- vânzarea produselor rezultate din procesul de fabricație (produse finite, semifabricate, produse reziduale);
- încasarea contravalorii produselor vândute.

În conformitate cu Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.634/2015 privind documentele financiar-contabile, documentația reprezentativă pe cele patru faze este următoarea:

- **faza de aprovizionare cu materii prime și materiale:** comanda, contractul de vânzare-cumpărare, avizul de însoțire a mărfurilor, factura, nota de recepție și constatare de diferențe, bonul de transfer-predare, bonul de restituire, borderoul de achiziție;
- **faza de prelucrare:** bonul de consum, fișa limită de consum, statul de salarii, bonul de transfer-restituire;
- **faza de desfacere (vânzare):** contractul de vânzare-cumpărare, comanda, avizul de însoțire, factura;
- **faza de realizare (încasare) a producției:** extrasul de cont, registrul de casă, bonul fiscal, chitanța, fila CEC etc.

Reflectarea stocului de produse se realizează prin intermediul listelor de inventar.

Evidența operativă se asigură cu ajutorul fișei de magazie și a registrului stocurilor de produse.

Exemplu

■ Monografie contabilă specifică activității de producție în cazul unei societăți din domeniul confecțiilor textile

Aratex SRL produce articole de îmbrăcăminte pentru femei. În perioada studiată, liniile de producție sunt structurate pentru obținerea a 3 tipuri de produse (3 modele): salopete, bluze și rochii.

Activitatea societății este organizată în următoarele departamente:

- Secția de producție 1 – Secția de creație tipare și croi;
- Secția de producție 2 – Secția de asamblare și finisare;
- Secția auxiliară 1 – Atelierul de reparații și întreținere;
- Secția auxiliară 2 – Centrala termică și grupul de pompare;
- Departamentul administrativ;
- Departamentul de desfacere.

Evidența producției obținute se realizează la cost standard (prestabilit). Costurile standard ale celor 3 produse, care au la bază procese tehnologice specifice, sunt prezentate în tabelul de mai jos:

Element	Salopete	Bluze	Rochii	Total
Cost standard unitar determinat (lei)	150	240	430	-
Cantitate standard (buc.)	750	550	360	1.660
Cost standard total (lei)	112.500	132.000	154.800	399.300

În luna iulie 2019 se obțin produse finite după cum urmează:

• Salopete	749 buc.
• Bluze	544 buc.
• Rochii	352 buc.
Total	1.645 buc.

Producția celor trei tipuri de produse a fost începută în luna anterioară (iunie 2019).

În continuare prezentăm principalele înregistrări în contabilitatea financiară și în cea de gestiune aferente lunii iulie 2019, efectuate conform Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin OMFP nr. 1.802/2014.

– **Reluarea producției în curs de execuție la începutul lunii iulie 2019:**

11.800 lei	711	=	%	<u>11.800 lei</u>
	„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”		331	1.900 lei
			„Produse în curs de execuție” / Salopete	
			331	4.800 lei
			„Produse în curs de execuție” / Bluze	
			331	5.100 lei
			„Produse în curs de execuție” / Rochii	

În organizarea contabilității de gestiune s-a optat pentru menținerea soldului producției în curs la sfârșitul fiecărei luni, conturile 901 „Decontări interne privind cheltuielile”, respectiv 933 „Costul producției în curs de execuție” nesoldându-se la finele lunii anterioare. Astfel, contul 901 prezintă un sold inițial creditor la 1 iulie 2019 în sumă de 11.800 lei, iar contul 933 are un sold inițial debitor de aceeași valoare, pe analitice corespunzătoare fiecărui produs.

În contabilitate se operează reluarea producției în curs de execuție (costurile producției în curs se adaugă celor din perioada curentă):

1.900 lei	921	=	933	1.900 lei
	„Cheltuielile activității de bază” / Salopete		„Costul producției în curs de execuție” / Salopete	
4.800 lei	921	=	933	4.800 lei
	„Cheltuielile activității de bază” / Bluze		„Costul producției în curs de execuție” / Bluze	
5.100 lei	921	=	933	5.100 lei
	„Cheltuielile activității de bază” / Rochii		„Costul producției în curs de execuție” / Rochii	

În acest moment, soldul contului 933 este 0.

– **Achiziția de materii prime (țesături) și materiale consumabile directe (ață, nasturi, fermoare) și darea acestora în consum:**

- În contabilitatea financiară:

<u>283.696 lei</u>	%	=	401	283.696 lei
230.000 lei	301		„Furnizori”	
	„Materii prime”			
8.400 lei	302			
	„Materiale consumabile”			
45.296 lei	4426			
	„TVA deductibilă”			

<u>230.000 lei</u>	%	=	301	230.000 lei
58.000 lei	601		„Materii prime”	
	„Cheltuieli cu materiile prime” / Salopete			
73.000 lei	601			
	„Cheltuieli cu materiile prime” / Bluze			
99.000 lei	601			
	„Cheltuieli cu materiile prime” / Rochii			

<u>8.400 lei</u>	%	=	302	8.400 lei
5.200 lei	602		„Materiale consumabile”	
	„Cheltuieli cu materialele consumabile” / Salopete			
1.900 lei	602			
	„Cheltuieli cu materialele consumabile” / Bluze			
1.300 lei	602			
	„Cheltuieli cu materialele consumabile” / Rochii			

- În contabilitatea de gestiune:

<u>238.400 lei</u>	%	=	901	238.400 lei
63.200 lei	921		„Decontări interne privind cheltuielile”	
	„Cheltuielile activității de bază” / Salopete			
74.900 lei	921			
	„Cheltuielile activității de bază” / Bluze			
100.300 lei	921			
	„Cheltuielile activității de bază” / Rochii			

– **Consumul de combustibil:**

• În contabilitatea financiară:

3.200 lei	6022	=	3022	3.200 lei
	„Cheltuieli privind combustibilii”		„Combustibili”	

• În contabilitatea de gestiune:

3.200 lei	%	=	901	3.200 lei
990 lei	924		„Decontări interne privind cheltuielile”	
	„Cheltuieli generale de administrație”			
2.210 lei	925			
	„Cheltuieli de desfacere”			

– **Consumul de energie electrică și apă:**

• În contabilitatea financiară:

<u>14.518 lei</u>	%	=	401	14.518 lei
12.200 lei	605		„Furnizori”	
	„Cheltuieli privind energia și apa”			
2.318 lei	4426			
	„TVA deductibilă”			

• În contabilitatea de gestiune:

<u>12.200 lei</u>	%	=	901	12.200 lei
500 lei	924		„Decontări interne privind cheltuielile”	
	„Cheltuieli generale de administrație”			
350 lei	925			
	„Cheltuieli de desfacere”			
600 lei	922			
	„Cheltuielile activităților auxiliare” / Secția auxiliară 1			
1.600 lei	922			
	„Cheltuielile activităților auxiliare” / Secția auxiliară 2			
500 lei	923			
	„Cheltuieli indirecte de producție” / Secția auxiliară 1			
8.650 lei	923			
	„Cheltuieli indirecte de producție” / Secția auxiliară 2			

– **Cheltuieli cu transportul:**

• În contabilitatea financiară:

<u>952 lei</u>	%	=	401	952 lei
800 lei	624		„Furnizori”	
	„Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal”			
152 lei	4426		„TVA deductibilă”	

• În contabilitatea de gestiune:

<u>800 lei</u>	%	=	901	800 lei
500 lei	924		„Decontări interne privind cheltuielile”	
	„Cheltuieli generale de administrație”			
300 lei	922		„Cheltuielile activităților auxiliare” / Secția auxiliară 1	

– **Cheltuieli cu deplasările:**

• În contabilitatea financiară:

<u>2.737 lei</u>	%	=	401	2.737 lei
2.300 lei	625		„Furnizori”	
	„Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări”			
437 lei	4426		„TVA deductibilă”	

• În contabilitatea de gestiune:

2.300 lei	924	=	901	2.300 lei
	„Cheltuieli generale de administrație”		„Decontări interne privind cheltuielile”	

– **Cheltuieli cu serviciile prestate de terți:**

• În contabilitatea financiară:

<u>14.280 lei</u>	%	=	401	14.280 lei
12.000 lei	628		„Furnizori”	
	„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”			
2.280 lei	4426		„TVA deductibilă”	

- În contabilitatea de gestiune:

12.000 lei	923	=	901	12.000 lei
	„Cheltuieli indirecte de producție” / Secția auxiliară 1		„Decontări interne privind cheltuielile”	

Va urma...

Bibliografie

1. Bâtcă-Dumitru, C.-G., Sahlian, D.-N. (2017), *Contabilitate managerială*, Editura CECCAR, București.
2. David, D., Mateș, D. (2017), *Contabilitate financiară*, Editura Risoprint, Cluj-Napoca.
3. Legea contabilității nr. 82/1991, republicată în Monitorul Oficial nr. 454/18.06.2008, cu modificările și completările ulterioare.
4. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.826/2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune, publicat în Monitorul Oficial nr. 23/12.01.2004.
5. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în Monitorul Oficial nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare.
6. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.634/2015 privind documentele financiar-contabile, publicat în Monitorul Oficial nr. 910/09.12.2015.