

Consilierul Verde al Contabilului îți pune la dispoziție:

# Sfatul Consilierului

Contabilitatea stocurilor  
Costul de producție standard și efectiv  
al produselor finite

**GRATUIT!**

Recomandări și atenționări  
ale specialiștilor **EXCLUSIV**  
pentru abonați!

# Contabilitatea stocurilor

## Costul de producție standard și efectiv al produselor finite

Una dintre cele mai dificile activități din contabilitate este cea specifică domeniului producției, obținerea, vânzarea și descărcarea din gestiune a produselor finite, generând numeroase probleme și controverse în rândul contabililor. Problemele care apar cu ocazia efectuării înregistrărilor în contabilitate sunt determinate de mai mulți factori, printre care intrarea în gestiune a materiilor prime și materialelor necesare în procesul de fabricație, la prețuri diferite de la o lună la alta, ceea ce generează un cost de producție al bunurilor fluctuant.

Înregistrarea corectă a acestui cost în contabilitate are o dublă importanță, în primul rând atât pentru a respecta cerința reglementărilor contabile de reflectare fidelă a patrimoniului societății, cât și în determinarea cât mai exactă a prețului de vânzare, astfel încât să nu existe vânzare în pierdere (sub cost) pentru societate.

În cadrul stocurilor se cuprind în principal:

- mărfurile, și anume bunurile pe care entitatea le cumpără în vederea revânzării sau produsele predate spre vânzare magazinelor proprii;
- materiile prime, care participă direct la fabricarea produselor și se regăsesc în produsul finit integral sau parțial, fie în starea lor inițială, fie transformată;
- materialele consumabile (materiale auxiliare, combustibili, materiale pentru ambalat, piese de schimb, semințe și materiale de plantat, furaje și alte materiale consumabile) care participă sau ajută la procesul de fabricație sau de exploatare fără a se regăsi, de regulă, în produsul finit;
- materialele de natura obiectelor de inventar;
- produsele, cum ar fi:
  - semifabricatele, prin care se înțelege produsele al căror proces tehnologic a fost terminat într-o secție (fază de fabricație) și care trec în continuare în procesul tehnologic al altei secții (faze de fabricație) sau se livrează terților;
  - produsele finite, adică produsele care au parcurs în întregime fazele procesului de fabricație și nu mai au nevoie de prelucrări ulterioare în cadrul entității, putând fi depozitate în vederea livrării sau expediate direct clienților;
- rebuturile, materialele recuperabile și deșeurile;
- produsele agricole;
- ambalajele, care includ ambalajele refofosibile, achiziționate sau fabricate, destinate produselor vândute și care în mod temporar pot fi păstrate de terți, cu obligația restituirii în condițiile prevăzute în contracte;
- producția în curs de execuție, reprezentând producția care nu a trecut prin toate fazele (stadiile) de prelucrare, prevăzute în procesul tehnologic, precum și produsele nesupuse probelor și recepției tehnice sau necompletate în întregime. În cadrul producției în curs de execuție se cuprind, de asemenea, serviciile și studiile în curs de execuție sau neterminate;
- ansamblurile sau complexurile de locuințe destinate vânzării.

## **Înregistrarea în contabilitate a stocurilor**

Înregistrarea în contabilitate a intrării stocurilor se efectuează la data transferului riscurilor și beneficiilor.

În general, datele de transfer al controlului, de transfer al proprietății și de livrare coincid. Totuși, pot exista decalaje de timp, de exemplu, pentru:

- bunuri vândute în consignație sau stocurile la dispoziția clientului;
- stocuri gajate livrate creditorului beneficiar al gajului, care rămân în evidența debitorului până la vânzarea lor;
- bunuri recepționate pentru care nu s-a primit încă factura, care trebuie înregistrate în activele cumpărătorului;
- bunuri livrate și nefacturate, care trebuie scoase din evidență, transferul de proprietate având loc;
- bunuri vândute și nelivrate încă, pentru care a avut loc transferul proprietății. De exemplu, la vânzările cu condiția de livrare „ex-work“, bunurile vândute ies din stocul vânzătorului din momentul punerii lor la dispoziția cumpărătorului etc.

### **De reținut!**

Deținerea, cu orice titlu, de bunuri materiale, precum și efectuarea de operațiuni economice, fără să fie înregistrate în contabilitate, sunt interzise.

## **Costul stocurilor**

Costul stocurilor care nu sunt de obicei fungibile și al acelor bunuri sau servicii produse și destinate unor comenzi distincte trebuie determinat prin identificarea specifică a costurilor individuale.

Identificarea specifică a costului presupune atribuirea costurilor specifice elementelor identificabile ale stocurilor. Acest tratament contabil este adecvat pentru acele elemente care fac obiectul unei comenzi distincte, indiferent dacă au fost cumpărate sau produse.

Identificarea specifică nu poate fi folosită în cazurile în care stocurile cuprind un număr mare de elemente, care sunt de regulă fungibile.

În funcție de specificul activității, pentru determinarea costului pot fi folosite, de asemenea, metoda costului standard, în activitatea de producție sau metoda prețului cu amănuntul, în comerțul cu amănuntul.

**Costul standard** ia în considerare nivelurile normale ale consumurilor de materiale și consumabile, manoperei, eficienței și capacității de producție. Aceste niveluri trebuie revizuite periodic și ajustate, dacă este necesar, în funcție de condițiile existente la un moment dat.

Diferențele de preț față de costul de achiziție sau de producție trebuie evidențiate distinct în contabilitate, fiind recunoscute în costul activului.

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

**Coeficient de repartizare (K)** = (Soldul inițial al diferențelor de preț + Diferențe de preț aferente intrărilor în cursul perioadei) / (Soldul inițial al stocurilor la preț de înregistrare + Valoarea intrărilor în cursul perioadei la preț de înregistrare)

Acest coeficient se înmulțește cu valoarea bunurilor ieșite din gestiune la preț de înregistrare, iar suma rezultată se înregistrează în conturile corespunzătoare în care au fost înregistrate bunurile ieșite.

Coeficienții de repartizare a diferențelor de preț pot fi calculați la nivelul conturilor sintetice de gradul I și II, prevăzute în Planul de conturi general, pe grupe sau categorii de stocuri.

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 costul de achiziție sau costul de producție, după caz.

Diferențele de preț se repartizează proporțional atât asupra valorii bunurilor ieșite, cât și asupra bunurilor rămase în stoc.

În comerțul cu amănuntul poate fi utilizată metoda prețului cu amănuntul, pentru a determina costul stocurilor de articole numeroase și cu mișcare rapidă, care au marje similare și pentru care nu este practic să se folosească altă metodă.

În această situație, costul bunurilor vândute se calculează prin deducerea valorii marjei brute din prețul de vânzare al stocurilor. Orice modificare a prețului de vânzare presupune recalcularea marjei brute.

Metoda aleasă trebuie aplicată cu consecvență pentru elemente similare de natura stocurilor și a activelor fungibile de la un exercițiu financiar la altul. Dacă, în situații excepționale, administratorii decid să modifice metoda pentru un anumit element de stocuri sau alte active fungibile, în notele explicative trebuie să se prezinte următoarele informații:

- motivul modificării metodei, și
- efectele sale asupra rezultatului.

O entitate trebuie să utilizeze aceleași metode de determinare a costului pentru toate stocurile care au natură și utilizare similare. Noțiunea de „utilizare similară“ este proprie fiecărei entități.

Pentru stocurile cu natură sau utilizare diferită, folosirea unor metode diferite de calcul al costului poate fi justificată.

O diferență în localizarea geografică nu este suficientă pentru a justifica alegerea de metode diferite.

Valoarea produselor și serviciilor în curs de execuție se determină prin inventarierea producției neterminată la sfârșitul perioadei, prin metode tehnice de constatare a gradului de finalizare sau a stadiului de efectuare a operațiilor tehnologice și evaluarea acestora la costurile de producție.

Contabilitatea stocurilor se ține cantitativ și valoric sau numai valoric prin folosirea inventarului permanent sau a inventarului intermitent.

În condițiile folosirii inventarului permanent, în contabilitate se înregistrează toate operațiunile de intrare și ieșire, ceea ce permite stabilirea și cunoașterea în orice moment a stocurilor, atât cantitativ, cât și valoric.

Inventarul intermitent constă în stabilirea ieșirilor și înregistrarea lor în contabilitate pe baza inventarierii stocurilor la sfârșitul perioadei. Metoda inventarului intermitent constă în faptul că intrările de stocuri nu se înregistrează prin conturile de stocuri, ci prin conturile de cheltuieli.

Stabilirea ieșirilor de stocuri în cursul perioadei are la bază inventarierea faptică a stocurilor la sfârșitul perioadei. Ieșirile de stocuri se determină ca diferență între valoarea stocurilor inițiale, la care se adaugă valoarea intrărilor, și valoarea stocurilor la sfârșitul perioadei stabilite pe baza inventarului.

Inventarul intermitent nu se utilizează în comerțul cu amănuntul în situația în care se aplică metoda global-valorică.

Activele de natura stocurilor nu trebuie reflectate în bilanț la o valoare mai mare decât valoarea care se poate obține prin utilizarea sau vânzarea lor. În acest scop, valoarea stocurilor se diminuează până la valoarea realizabilă netă, prin reflectarea unei ajustări pentru depreciere.

### **Studiu de caz privind calculul, înregistrarea diferențelor de preț la produse finite**

S.C Mobila SRL obține produse finite (produse de mobilier) utilizând metoda costului standard. La începutul lunii ianuarie, situația stocurilor era următoarea:

- paturi 300 buc. evaluate la costul standard de 1.000 lei/buc.;
- dulapuri 500 buc. evaluate la costul standard de 700 lei/buc.

Diferența de preț aferentă celor două stocuri este de 12.000 lei (nefavorabilă).

În cursul lunii au loc următoarele operații:

- Se fabrică 100 de paturi și 300 de dulapuri.
- Se vând unui client toate paturile la prețul de vânzare 1.200 lei/buc. și toate dulapurile la prețul de vânzare de 760 lei/buc.

La sfârșitul lunii se calculează costul efectiv al produselor finite: paturi 1.100 lei/buc. și dulapuri = 650 lei/buc.

**Tratamentul contabil al obținerii produselor finite, vânzării și al diferențelor de preț aferente stocurilor ieșite**

1. Obținerea produselor finite

**a) Obținerea produselor finite (paturi) și înregistrarea diferențelor de preț:**

345.01	=	711**
„Produse finite“/ paturi		„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse“

\*\* 100.000 lei (100 paturi x 1.000 lei cost standard)

348	=	711**
„Diferențe de preț la produse“		„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse“

\*\* 10.000 lei (1.100 lei cost efectiv – 1.000 lei cost standard) x 100 paturi

Soldul contului 345 evidențiază produsele finite la cost standard 100.000 lei.

Situația contului 711 = 100.000 + 10.000 = 110.000 lei reprezintă costul efectiv al celor 100 de paturi fabricate (1.100 lei/buc. x 100 buc.)

**b) Obținerea produselor finite (dulapuri) și înregistrarea diferențelor de preț:**

345.02	=	711**
„Produse finite“/ dulapuri		„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse“

\*\* 210.000 lei (300 dulapuri x 700 lei/buc. cost standard)

348	=	711**
„Diferențe de preț la produse“		„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse“

\*\* 15.000 lei (valoarea cu semnul minus)

(650 lei cost efectiv – 700 lei cost standard) x 300 dulapuri

**Sau:**

711	=	348	15.000 lei
„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse“		„Diferențe de preț la produse“	

Soldul contului 345 evidențiază produsele finite la cost standard 210.000 lei.

Situația contului 711 = 210.000 – 15.000 = 195.000 lei reprezintă costul efectiv al celor 300 de dulapuri fabricate (300 buc. x 650 lei/buc.)

**2. Vânzarea produselor finite****a) Factura de vânzare:**

Vânzarea produselor finite paturi:

400 buc. x 1.200 lei/buc. = 480.000 lei

Vânzarea produselor finite (dulapuri):

800 buc. x 760 lei/buc. = 608.000 lei

Preț vânzare total = 1.088.000 lei

TVA = 1.088.000 x 19% = 206.720 lei

4111	=	%	<b><u>1.294.720 lei</u></b>
„Clienți“		7015	1.088.000 lei
		„Venituri din vânzarea produselor finite“	
		4427	206.720 lei
		„TVA colectată“	

**b) Descărcarea gestiunii pentru costul standard:**

paturi 400 x 1.000 lei/buc. = 400.000 lei

dulapuri 800 x 700 lei/buc. = 560.000 lei

711	=	%	<b><u>960.000 lei</u></b>
„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse“		345.01	400.000 lei
		„Produse finite“/paturi	
		345.02	560.000 lei
		„Produse finite“/dulapuri	

**c) Calculul și înregistrarea diferențelor de preț aferente produselor finite ieșite:**

Situția conturilor:

**345.01 „Produse finite“/paturi**

SI = 300.000

RD = 100.000                      RC = 400.000

SF = 0

**345.02 „Produse finite“/dulapuri**

SI = 350.000

RD = 210.000                      RC = 560.000

SF = 0

**348 „Diferențe de preț la produse finite“**

SID = 12.000 lei (diferență nefavorabilă)

RD = 10.000 lei (diferențe nefavorabile paturi)

RC = 15.000 lei (diferențe favorabile dulapuri)

SFD = 7.000 lei (diferențe nefavorabile)

$$K = (S.I\ 348 + \text{Diferențe de preț aferente intrărilor}) / (SI\ 345 + RD\ 345) = (12.000 + 10.000 - 15.000) / (650.000 + 310.000) = 7.000 / 960.000 = 0,0072916$$

$$\text{Diferențe de preț aferente ieșirilor} = RC\ 345 \times K = 960.000 \times 0,0072916 = 7.000 \text{ lei}$$

711	=	348	7.000 lei
„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse“		„Diferențe de preț la produse“	

Toate conturile se soldează (s-a vândut întreaga cantitate de mobilier, atât cea produsă în cursul lunii, cât și cea existentă în stoc).