

CONTABILITATEA STOCURILOR APROVIZIONATE PENTRU CONSUM PRODUCTIV PRIN METODA INVENTARULUI PERMANENT

*Asist.drd. Boghean Cristina Iuliana,
Universitatea Ecologică "Dimitrie Cantemir" Iași*

Summary: The permanent inventory method is used by big units and it implies the use of stock accounts to establish and permanently monitor their staff stock after each entry or exit. The use of the permanent inventory "requires the permanent registration of entries and exits for every category of stackable goods. A physical inventory of the existing stocks is usually accomplished at least once a year"¹. The use of this method implies: the use of every stock registration price; the use of the price difference accounts for the existing stocks; the development of an analytic bookkeeping of stocks by adopting one of the analytic bookkeeping methods that have been described. Although it requires more work, the permanent inventory method always provides better knowledge of stock size and a better control of their integrity.

Stocurile aprovizionate pentru consum productiv sunt stocurile de materii prime, materiale consumabile și materiale de natura obiectelor de inventar.

Materiile prime reprezintă bunuri care participă direct la fabricarea produselor și se regăsesc în produsul finit integral sau parțial, fie în starea lor inițială, fie în stare transformată.

Materialele consumabile sunt bunuri care participă sau ajută la procesul de fabricație fără a se regăsi, de regulă, în produsul finit. Din această categorie fac parte: materialele auxiliare, combustibilii, materialele pentru ambalat, piesele de schimb, semințele și materialele de plantat, furajele și alte materiale consumabile.

Materialele auxiliare contribuie atât la transformarea materiilor prime în produse finite, cât și la asigurarea condițiilor materiale pentru desfășurarea procesului de producție.

Combustibilii iau parte direct sau indirect la procesul de fabricație. În funcție de destinația lor, combustibilii se pot clasifica în:

- ✓ combustibili energetici ce sunt folosiți la producerea energiei electrice necesare procesului de producție sau pentru punerea în mișcare a mașinilor;
- ✓ combustibili tehnologici care sunt folosiți în procesul de transformare a materiilor prime în produs finit;
- ✓ combustibili neindustriali care iau parte indirect la procesul de producție, fiind folosiți pentru încălzirea atelierelor, birourilor etc.

Materialele pentru ambalat sunt bunuri materiale achiziționate sau confecționate pentru a proteja calitatea mărfurilor și produselor pe timpul transportului și al depozitării sau pentru stimularea vânzărilor.

Materiale de natura obiectelor de inventar sunt bunuri cu o valoare mai mică decât limita stabilită pentru a fi considerate active imobilizate, indiferent de durata lor de serviciu, sau cu o durată mai mică de un an, indiferent de valoare, precum și bunurile asimilate acestora (echipamentul de protecție, echipamentul de lucru, scule, dispozitive și verificatoare). Nu se includ în categoria materialelor de natura obiectelor de inventar lucrările de organizare de șantier de la care, în urma terminării lucrărilor de construcții sau a abandonării lor, nu se recuperează materiale, „cum ar fi: platforme betonate, căi de acces, gropi de var.

Stocurile de materii prime și materiale sunt înregistrate la intrarea în patrimoniu în conturile corespunzătoare (301 „Materii prime”, 302 „Materiale consumabile”, 303 „Materiale de natura obiectelor de inventar”), la prețul lor de înregistrare care poate fi cost de achiziție, preț standard sau preț facturat de furnizor.

Contabilizarea în cazul inventarului permanent a achizițiilor de stocuri, ca o intrare în gestiune, nu este în concordanță cu conceptul de „contabilitate de angajamente, concept asumat și de normele contabile românești, potrivit cărora rezultatul exercițiului (...) se determină ca diferență între veniturile și cheltuielile exercițiului, indiferent de data încasării sau plății lor”¹. Cumpărarea stocurilor reprezintă angajarea unei cheltuieli indiferent de data plății cheltuielii sau consumul stocului.

¹ Atanasiu Pop, Contabilitate financiară românească armonizată cu Directivele contabile europene și cu Standardele internaționale de contabilitate, Editura Intelcredo, Deva, 2002, P. 411

Pentru a se realiza contabilizarea achizițiilor de stocuri ca o cheltuială, în contabilitatea franceză, intrările și ieșirile de stocuri din gestiune sunt înregistrate într-un cont de variație a stocurilor din cumpărări. Pentru materii prime, contul de variație de stoc în contabilitatea franceză este 6031 „Variația stocurilor de materii prime și furnituri”, iar pentru materiale consumabile se utilizează contul 6032 „Variația stocurilor altor aprovizionări”. La sfârșitul exercițiului financiar, conturile menționate pot avea sold debitor sau sold creditor. Aceste conturi se închid prin contul de profit și pierdere. În aceste condiții, soldurile conturilor 6031 și 6032 corectează rezultatul exercițiului deoarece contul de profit și pierdere prezintă în cheltuielile de exploatare atât valoarea achizițiilor de stocuri, cât și variația stocurilor.

Dacă stocurile de materii prime și materiale sunt evaluate la intrare la costuri de achiziție, utilizarea conturilor 301 „Materii prime”, 302 „Materiale consumabile” și 303 „Materiale de natura obiectelor de inventar” este suficientă. Dar normele contabile în vigoare autorizează evaluarea intrărilor și ieșirilor din stoc și la prețuri standard sau prestabilite. În acest caz, se impune utilizarea contului 308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale”. În acest cont sunt evidențiate abaterile favorabile sau nefavorabile între prețul standard și costul de achiziție. În bilanțul contabil stocurile din cumpărări sunt evaluate la costul de achiziție efectiv, care este egal cu prețul standard corectat cu abaterile nefavorabile sau favorabile și diminuat cu ajustările constituite pentru deprecierea stocurilor de materii prime și materiale.

Deoarece în contul 308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale”, se înregistrează atât diferențele de preț în plus sau nefavorabile (costul de achiziție este mai mare decât prețul standard), cât și diferențele de preț în minus sau favorabile (prețul standard este mai mare decât costul de achiziție), acest cont poate avea sold final debitor, dar și sold final creditor. Dacă la sfârșitul perioadei de gestiune se observă că pe ansamblul achizițiilor de materii prime și materiale, costul de achiziție este mai mare decât prețul standard, soldul contului 308 este debitor. În situația inversă, soldul devine creditor.

Atunci când se optează pentru folosirea prețului standard, contul de diferențe de preț nu poate fi utilizat numai la intrarea materiilor prime și materialelor în gestiune ci și în cazul ieșirii materiilor prime și materialelor din gestiune.

Determinarea **diferențelor** de preț în plus sau în minus, aferente stocurilor ieșite, se face pe baza unui coeficient de repartizare. Funcția contabilă a contului 308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale” fiind de activ, coeficientul de repartizare (k) se va calcula după formula:

$$K_{308} = \frac{Sid_{308} + Rd_{308}}{Si_{301+302+303} + Rd_{301+302+303}} * 100$$

Unde:

Sid_{308} - sold inițial debitor al contului 308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale”

Rd_{308} - rulaj debitor al contului 308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale” (diferențe în plus între costul de achiziție și costul standard)

$Si_{301+302+303}$ - solduri inițiale ale conturilor 301 „Materii prime”, 302 „Materiale consumabile” și 303 „Materiale, de natura obiectelor de inventar” evaluate la prețuri standard

$Rd_{301+302+303}$ - rulaje debitoare ale conturilor 301 „Materii prime”, 302 „Materiale consumabile” și 303 „Materiale de natura obiectelor de inventar” evaluate la prețuri standard

Pentru a determina diferențele de preț în plus aferente materiilor prime și materialelor ieșite din gestiune, coeficientul K se înmulțește cu rulajele creditoare ale conturilor 301 „Materii prime”, 302 „Materiale consumabile” și 303 „Materiale de natura obiectelor de inventar” evaluate la prețuri standard.

În practică, pentru a simplifica modul de calcul al coeficientului K, se poate opta pentru înregistrarea diferențelor de preț în plus (cost de achiziție mai mare decât prețul standard) în debitul contului de diferențe de preț, în negru, la intrarea stocurilor în gestiune. Diferențele de preț în minus vor fi înregistrate tot în debitul contului de diferențe de preț, dar în roșu. Dacă se utilizează această modalitate de contabilizare a diferențelor de preț, contul 308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale” va avea numai funcțiunea contabilă de activ. Soldul debitor al contului va putea fi în negru, semnificând diferențe de preț în plus aferente materiilor prime și materialelor din stoc sau în roșu punând în evidență diferențele de preț în minus. Potrivit acestei proceduri, pentru repartizarea diferențelor de preț la materii prime și materiale se calculează coeficientul K după următoarea formulă:

$$K = \frac{\text{Soldul inițial al diferențelor de preț} + \text{diferențe de preț aferente intrărilor în cursul perioadei cumulat de la începutul anului}}{\text{Soldul inițial al stocurilor la preț de înregistrare} + \text{valoarea intrărilor în cursul perioadei la preț de înregistrare, cumulat de la începutul anului}}$$

Un caz particular de consemnare a diferențelor de preț îl reprezintă situația în care evidența materiilor prime și materialelor se ține la prețul facturat de furnizor. În acest caz, contul 308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale” are funcție de activ și preia cheltuielile accesorii aprovizionării (taxe vamale, cheltuieli de transport-manipulare, comisioane și altele nedeductibile). Această modalitate de contabilizare a stocurilor contravine principiilor de evaluare practicate în condițiile economiei de piață deoarece „nu asigură determinarea costului de achiziție al fiecărui lot de stoc, respectiv, a totalului cheltuielilor efectuate cu un anumit stoc până la locul de vânzare sau de depozitare, situație care atrage diminuarea valenței gestionare a informațiilor furnizate, de costurile aferente stocurilor din cumpărări.

O problemă care poate să apară la aprovizionarea cu stocuri pentru consum productiv este cea referitoare la diferențele constatate în momentul recepției materiilor prime și materialelor. Aprovizionarea se desfășoară, de regulă, pe bază de contract sau de comandă. Bunurile sosite de la furnizori sunt supuse recepției de către comisia de primire, formată din șeful de depozit, gestionarul primitor și delegatul care a preluat bunurile de la unitatea de transport sau de la furnizori.

Comisia de recepție verifică din punct de vedere cantitativ și calitativ bunurile sosite, respectiv, concordanța acestora cu datele înscrise în documentele de livrare și cu prevederile din contract. La compartimentul comercial se mai procedează la o verificare valorică prin confruntarea prețurilor din factură cu cele negociate și înscrise în contract și prin refacerea tuturor calculelor din documentele de livrare. Atât bunurile recepționate, cât și diferențele constatate se înscriu în „Nota de recepție și constatare de diferențe”.

După natura lor, *diferențele constatate la recepție* pot fi:

- ✓ cantitativ - valorice;
- ✓ calitativ - valorice;
- ✓ valorice.

Diferențele cantitativ-valorice (când cantitatea efectiv recepționată nu corespunde cantității din factură), după sensul lor, pot fi:

- ✓ plusuri cantitativ-valorice;
- ✓ minusuri cantitativ-valorice.

După modul de soluționare, plusurile cantitativ-valorice pot fi:

- ✓ acceptate în gestiune dacă bunurile se încadrează în prevederile contractuale;
- ✓ neacceptate în gestiune dacă nu s-au respectat prevederile contractuale.

Plusul acceptat se înregistrează ca o intrare în stoc, la cost de achiziție, cu particularitatea că obligația de plată se reflectă cu ajutorul contului 408 „Furnizori - facturi nesosite”, iar TVA aferentă este neexigibilă, iar în momentul sosirii facturii pentru plusul acceptat, obligația se transferă în contul 401 „Furnizori”, iar TVA neexigibilă în contul 4426 „TVA deductibilă”.

Plusul neacceptat se preia în custodie pe bază de proces-verbal. În contabilitate se debitează contul 8033 „Valori materiale primite spre păstrare sau custodie”. Ulterior bunurile materiale neacceptate se restituie furnizorului întocmindu-se un „Avis de însoțire” și se creditează contul 8033.

Minusurile cantitativ - valorice pot fi:

- ✓ *soluționate* - atunci când se datorează unor cauze cunoscute (din vina furnizorului, transportatorului sau delegatului propriu);
- ✓ *nesoluționate* - atunci când se datorează unor cauze necunoscute în momentul recepției.

Minusurile din vina furnizorului nu se reflectă, de regulă, în contabilitatea clientului. Ele se refuză la plată, solicitându-se furnizorului o factură cu sumele corespunzătoare minusului în roșu sau o nouă factură cu valori corespunzătoare bunurilor recepționate, factura inițială fiind returnată furnizorului. Dacă plata s-a făcut înainte de constatarea minusului din vina

furnizorului, acesta devine debitor în limita costului de achiziție a bunurilor lipsă, plus TVA aferentă.

Minusul din vina societății de transport se impută acesteia la costul de achiziție a valorilor materiale constatate lipsă.

Minusurile din vina delegatului propriu se recuperează prin imputare la valoarea actuală a bunurilor constatate lipsă, plus TVA aferentă. Costul de achiziție și TVA aferentă se datorează furnizorului. Diferența dintre prețul la care se face imputarea și costul de achiziție reprezintă un venit din operațiuni de exploatare.

Există situații când pot să apară *minusuri cantitativ-valorice soluționate, dar nerecuperabile*. Acestea se datorează unor factori obiectivi, cum sunt: perisabilități în limita normelor legale și pierderi din cauza calamităților. Ele se înregistrează în contabilitatea clientului prin majorarea cheltuielilor cu materiile prime și materialele din exercițiul în care are loc aprovizionarea. Majorarea se face la costul de achiziție al bunurilor constatate lipsă.

Minusurile cantitativ-valorice nesoluționate se reflectă, până la soluționare, în contul 473 „Decontări din operațiuni în curs de clarificare” la cost de achiziție. După soluționare, contul menționat se creditează în corespondență cu debitul contului 601 „Cheltuieli cu materiile prime” sau 602 „Cheltuieli cu materialele consumabile”. Concomitent se contabilizează imputarea dacă minusul este imputabil.

În cazul *diferențelor calitativ-valorice*, bunurile materiale pot fi acceptate cu reduceri de preț sau pot fi luate în custodie și restituite ulterior.

Diferențele valorice apar atunci când datele cantitative corespund, dar, datorită unor prețuri eronate sau a unor erori de calcul, valoarea materialelor achiziționate nu este corectă. Diferențele valorice în plus se reflectă în contul 408 „Furnizori - facturi nesosite” până la primirea facturii suplimentare, iar pentru cele în minus se întocmește „refuz de plată parțial” și se solicită furnizorului o factură cu sumele în roșu.

Pentru a pune în evidență modul de înregistrare în contabilitate a materiilor prime, materialelor consumabile, a materialelor de natura obiectelor de inventar voi prezenta principalele operațiuni privind aceste bunuri la SC ANTIBIOTICE SA IAȘI.

1) SC ANTIBIOTICE SA IAȘI achiziționează ampicilină sodică 850 de kg cu valoarea unitară de 144,24 lei/kg.

	15.09.07		D	C
% 301 “Materii prime” 4426 “TVA deductibilă”	=	401 “Furnizori”	122.604	145898,76
			23294,76	

2) Se constată materii prime degradate în valoare de 340,00 lei:

	15.09.07		D	C
601 “Cheltuieli cu materiile prime”	=	301 “Materii prime”	340,00	340,00

3) Se dau în producție pentru fabricarea nistatinei 140. kg Stearat de magneziu cu preț unitar 6,48 lei/kg. de în baza bonului de consum:

	15.09.07		D	C
601 “Cheltuieli cu materiile prime”	=	301 “Materii prime”	907,2	907,2

4) Se scade din volumul cheltuielilor suma de 50,00 lei, reprezentând valoarea crosprovidona(poliplasdone) neconsumate:

	15.09.07		D	C
301 “Materii prime”	=	601 “Cheltuieli cu materiile prime”	50,00	50,00

