

ECONOMIE ȘI CONTABILITATE

CZU 657.2:63

CONSIDERAȚII CU PRIVIRE LA MODUL DE CONTABILIZARE A OPERAȚIUNILOR DE APROVIZIONARE

L. SUC¹, VERONICA BULGARU²

¹ Universitatea Agrară de Stat din Ucraina

² Universitatea Agrară de Stat din Moldova

Abstract. The existing practice of operations accounting does not ensure sufficient supply to determine the actual cost of purchased stocks to their initial recognition. According to N. A. S. 2, the purchased stock will be recorded at actual cost, which is actually difficult to achieve in conditions where the amount of transport-supply consumption cannot be determined with certainty at the stage of goods entry. As a result, accountants are facing many difficulties in determining not only the input value stocks, but subsequently to assess their current accounts and financial statements. Current method of transport-supply consumption requires an accounting treatment that contributes to more efficient clearance of the existing disadvantages.

Key words: Accounting, Consumption, Cost, Evaluation, Stocks, Transport - supply.

INTRODUCERE

Practica existentă de contabilizare a operațiunilor de aprovizionare nu asigură suficient determinarea costului efectiv al stocurilor procurate la momentul recunoașterii inițiale a acestora. Astfel, potrivit S.N.C. 2, stocurile achiziționate urmează a fi înregistrate la cost efectiv, ceea ce de fapt este complicat de realizat în condițiile, în care suma consumurilor de transport-aprovizionare nu poate fi determinată cu certitudine la etapa intrării bunurilor. Ca urmare, contabilii se confruntă cu numeroase dificultăți nu numai la determinarea valorii de intrare a stocurilor, dar și, ulterior, la evaluarea acestora în contabilitatea curentă și rapoartele financiare. De aceea, modalitatea actuală de recunoaștere a consumurilor de transport-aprovizionare necesită un tratament contabil mai performant, care să contribuie la lichidarea inconvenientelor existente.

MATERIAL ȘI METODĂ

Investigațiile în domeniu au fost efectuate în baza generalizării problemelor și incertitudinilor legate de contabilizarea consumurilor de transport - aprovizionare într-un șir de întreprinderi agricole din Republica Moldova (S.R.L. "Pohoarna-Agro" din raionul Șoldănești, C.A.P. „Manubeevca” din raionul Leova, S.R.L. "Agroelcor" din raionul Orhei ș.a.). Drept bază metodologică a cercetărilor a servit metoda dialectică de cunoaștere a materiei cu componentele principale ale acesteia: analiză, sinteză, legătura reciprocă dintre primar și secundar, manifestarea particularului în general ș.a. Suplimentar s-au luat în considerare convențiile fundamentale și principiile de bază ale contabilității, actele legislative în vigoare și lucrările savanților autohtoni dedicate optimizării contabilității de gestiune.

REZULTATE ȘI DISCUȚII

Modul de contabilizare a operațiunilor privind procurarea stocurilor de materiale este reglementat de Planul de conturi contabile al activității economico-financiare a întreprinderilor (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 1997). Însă acest act normativ nu asigură în măsura necesară colectarea și prelucrarea informației privind costul materialelor cumpărate. Deosebit de complicată și anevoioasă este determinarea mărimii consumurilor de transport-aprovizionare (C.T.A.) la momentul procurării unor tipuri concrete de stocuri. Dacă stocurile sunt transportate până la depozitul întreprinderii (sau alt loc de păstrare) de către furnizor, atunci în baza datelor din factura respectivă costul efectiv se determină destul de simplu, chiar dacă consumurile de transport se referă la mai multe tipuri de bunuri. În caz contrar, când livrarea se efectuează cu forțe proprii, identificarea, localizarea și repartizarea C.T.A. se complică esențial. Aceasta se explică prin faptul că valoarea serviciilor prestate de transportul propriu, suma retribuirii muncii lucrătorilor încadrați în operațiunile de încărcare și descărcare, precum și toate

celelalte consumuri aferente achiziționării pot fi determinate cu certitudine doar la sfârșitul lunii, când sunt prezentate documentele respective în contabilitate.

Prin urmare, dacă costul efectiv al stocurilor procurate s-ar determina la momentul recunoașterii inițiale a acestora, acesta n-ar corespunde realității și n-ar cuprinde toate elementele necesare (cu excepția cazurilor când transportarea se efectuează de către terți cu prezentarea documentelor respective). Costul efectiv autentic poate fi determinat univoc doar după încheierea lunii de gestiune, când se constată suma integrală a C.T.A. Lipsa informației privind costul efectiv pe tipuri de stocuri complică semnificativ realizarea prevederilor § 7 din **S.N.C. 2**, conform cărora stocurile de valori materiale urmează a fi evaluate în raportul financiar la valoarea cea mai mică dintre cost și valoarea realizabilă netă (Contabilitate și audit, 1998).

În afară de aceasta, în multe gospodării agricole serviciul contabil în genere neglijează prevederile actelor normative în vigoare privind evidența procurării stocurilor de materiale. Astfel, în S.R.L. "Pohoarna-Agro" din raionul Șoldănești C.T.A. nu se includ în costul stocurilor procurate, ci se raportează la cheltuielile comerciale, astfel, încălcându-se principiile prudenței și concordanței. În C.A.P. „Manubeevca” din raionul Leova și în S.R.L. "Agroelcor" din raionul Orhei C.T.A. se includ integral în consumurile subdiviziunilor auxiliare fără vreo repartizare ulterioară la costul valorilor materiale procurate, ceea ce nu asigură respectarea principiului prudenței. În stațiunea tehnologico-experimentală „Pașcani” din raionul Criuleni stocurile de materiale procurate, de regulă, se transportă cu camioane proprii. Consumurile suportate în acest caz nu se includ în costul valorilor procurate (deși așa procedură este posibilă la finele lunii), ci se acumulează în contul 812 "Activități auxiliare" cu repartizarea la finele anului pe obiecte de evidență din fitotehnie, sectorul zootehnic și alte sfere de activitate proporțional valorii stocurilor consumate sau cheltuite. Prin aceasta se încalcă principiul periodicității.

Prin urmare, în cele mai frecvente cazuri, recunoașterea inițială a materialelor se efectuează la prețuri de cumpărare, ignorând C.T.A., și respectiv, principiile de bază ale contabilității. În afară de aceasta, evaluarea stocurilor la ieșirea din gestiune conform metodelor recomandate de **S.N.C. 2** se poate efectua doar în condițiile existenței informației privind costul efectiv al bunurilor cumpărate. Însă, asemenea calcule sunt posibile doar la întreprinderile care exercită transportarea materialelor cu mijloacele terților. De altfel, problemele existente la recunoașterea inițială a materialelor se reflectă ulterior și asupra evaluării acestora în contabilitatea curentă.

Dat fiind faptul că materialele consumate pentru necesitățile activității de bază reprezintă drept element component al costului produselor obținute pe teren, o atenție sporită merită C.T.A. incluse în valoarea de intrare a activelor respective. În opinia unor savanți de notoriu din Federația Rusă, contabilizarea corectă și oportună a C.T.A. contribuie, în cele din urmă, la optimizarea acestora, reducerea costului stocurilor cumpărate și respectiv al produselor obținute pe teren. De aceea, este necesar de a exercita un control riguros asupra mărimii valorii materialelor incluse în costul producției de bază al producătorilor agricoli, deoarece aceasta, deopotrivă cu prețul de cumpărare, include și C.T.A.

Prin urmare, la etapa aprovizionării este necesar de organizat un control exigent asupra mărimii tuturor elementelor costului efectiv al materialelor achiziționate. Aceasta va crea premise pentru analiza structurii și dinamicii C.T.A., determinarea corectă a sumei acestora etc. Realizarea obiectivului dat este posibilă prin pronosticarea și evidența consumurilor de achiziționare pe grupe omogene de materiale cu deducerea abaterilor dintre consumurile efective și cele planificate.

În scopul rezolvării acestei probleme, ar fi rațional de revenit la modalitatea de evidență a operațiunilor de aprovizionare, aplicată până în anul 1998 și axată pe utilizarea prețurilor de evidență. Această abordare s-a manifestat pozitiv, întrucât prețurile la stocurile de materiale erau, în fond, stabile, iar nivelul C.T.A. varia nesemnificativ în raport cu mărimile planificate. Prin urmare, odată ce întreprinderile recurg la utilizarea unor indicatori prestabiliți și invariabili pe parcursul anului (de exemplu, costul normativ sau planificat al produselor obținute pe teren), în aceeași măsură indicatorii similari (de exemplu, sub forma prețurilor de evidență) pot fi folosiți și pentru evaluarea curentă a îngrășămintelor, combustibilului și altor stocuri de materiale.

Pornind de la cele menționate mai sus, recomandăm de a evalua materialele atât la recunoașterea inițială, cât și ulterior în contabilitatea curentă conform uneia din 2 variante:

- la prețuri de evidență care includ prețurile medii de cumpărare a materialelor, fără C.T.A;
- la prețuri de procurare, fără C.T.A.

Pentru evaluarea și evidența materialelor conform variantelor respective considerăm drept oportun de a deschide un cont suplimentar de gradul întâi în sistemul contabilității de gestiune. Această posibilitate derivă din articolul 16 din **Legea contabilității**, potrivit căruia dacă sistemul de reglementare a contabilității nu stabilește metode de ținere a evidenței referitor la o problemă concretă, entitatea este în drept să elaboreze metoda respectivă de sine stătător sau cu atragerea firmei de consultanță. Totodată, în corespundere cu dispozițiile generale ale *Planului de conturi contabile al activității economico-financiare a întreprinderilor* întreprinderile pot să introducă conturi suplimentare de gradul întâi în contabilitatea de gestiune în dependență de necesitățile interne. Prin urmare, în funcție de varianta selectată pentru evidența operațiunilor de aprovizionare poate fi utilizat:

- contul 818 „Procurarea și abateri în valoarea materialelor” – în cazul în care întreprinderea a decis să evalueze și să contabilizeze materialele cumpărate la prețuri de evidență, sau

- contul 818 „Consumuri de transport-aprovizionare” – dacă entitatea estimează bunurile materiale cumpărate atât la intrări, cât și la ieșiri la prețuri de cumpărare, iar C.T.A. se acumulează separat și se atribuie la finele lunii la consumuri și cheltuieli proporțional valorii materialelor ieșite.

În conformitate cu conținutul său economic, contul **818 „Procurarea și abateri în valoarea materialelor”** servește pentru generalizarea și sistematizarea informației privind stocurile de materiale procurate. În debit se acumulează datele necesare pentru determinarea costului efectiv al valorilor achiziționate, inclusiv C.T.A., iar în credit – valoarea bunurilor intrate în patrimoniu la prețuri de evidență. Abaterile dintre costul efectiv și prețurile de evidență la finele fiecărei luni se raportează pe direcțiile de ieșire a stocurilor, adică la conturile pentru evidența consumurilor și cheltuielilor.

La înregistrarea consumurilor de achiziționare debitează contul **818** în contrapartidă cu creditul conturilor **521, 229, 227, 531** etc. Totodată, stocurile intrate în patrimoniu se evaluează la prețuri de evidență și se înregistrează în debitul contului **211** din creditul contului **818**.

Lunar în baza datelor din contul **818** se determină diferența dintre costul efectiv și valoarea stocurilor procurate la prețuri de evidență, care se casează în debitul conturilor pentru evidența consumurilor și cheltuielilor. Suma abaterilor ce urmează a fi decontată din creditul contului **818** se calculează ca produsul dintre valoarea stocurilor ieșite (generalizate pe subconturi sau grupe de evidență) și coeficientul de repartizare a diferențelor respective, care se determină ca raportul dintre suma totală a abaterilor (ținând cont de suma abaterilor aferente bunurilor rămase în stoc din luna precedentă) către valoarea materialelor existente în stoc la începutul lunii și valoarea celor intrate pe parcursul lunii și estimate la prețuri de evidență.

La finele perioadei de gestiune contul **818** se închide, iar soldul lui care reprezintă, de fapt, abaterile aferente bunurilor aflate în stoc la depozit se casează în debitul contului **211**. La începutul perioadei de gestiune următoare suma abaterilor respective se restabilește în contul **818**, ceea ce permite de a exercita și în continuare controlul acestora.

În condițiile aplicării variantei a doua de evaluare și contabilizare a materialelor, bunurile se estimează atât la intrări, cât și la ieșiri la prețuri de procurare. Valoarea materialelor achiziționate se înregistrează direct în debitul contului **211** din creditul conturilor **521, 227** ș. a. C.T.A. condiționate de operațiunile de aprovizionare se acumulează în acest caz în contul **818 „Consumuri de transport-aprovizionare”**. În debitul contului respectiv se acumulează doar C.T.A., fără valoarea de cumpărare a materialelor, iar în credit se reflectă repartizarea acestora pe obiecte de evidență a consumurilor și cheltuielilor.

Lunar C.T.A. se repartizează pe obiecte de evidență a consumurilor și cheltuielilor. Suma acestora se determină ca produsul dintre coeficientul de repartizare a C.T.A. și valoarea stocurilor consumate (sistematizate pe subconturi sau grupe de evidență a materialelor). Totodată, la determinarea coeficientului de repartizare se ține cont de suma C.T.A. și valoarea stocurilor atât la începutul lunii, cât și incluse în rulajele debitoare respective pe parcursul perioadei de referință.

Casarea stocurilor în condițiile variantei a doua de evaluare a acestora poate fi efectuată conform ordinii stabilite de metodele costului mediu și FIFO. Aceasta ține de faptul că în cazul dat se depersonalizează doar C.T.A., însă decontarea ulterioară a acestora are loc proporțional valorii de cumpărare a bunurilor. Prin urmare, materialelor cu prețul de cumpărare mai înalt le revin și sume mai mari ale consumurilor respective și invers.

La finele fiecărei perioade de gestiune, în legătură cu întocmirea rapoartelor financiare, contul **818 „Consumuri de transport-aprovizionare”** se închide cu contul **211**. La începutul perioadei de

gestiune ulterioare, suma C.T.A. se restabilește la contul **818** în scopul acumulării și repartizării în continuare a acestora.

De menționat că atât utilizarea contului **818 „Procurarea și abateri în valoarea materialelor”**, cât și a contului **818 „Consumuri de transport-aprovizionare”** nu contravine prevederilor actelor normative în vigoare și permite fără oarecare dificultăți de a determina costul efectiv al stocurilor ieșite. Sub acest aspect, precum și pornind de la prevederile **Legii contabilității** (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2007), potrivit căreia din momentul în care entitățile vor elabora de sine stătător **Planul de conturi de lucru** și respectiv, vor stabili nomenclatorul conturilor contabile pentru prelucrarea informației, întreprinderile agricole pot selecta unul din conturile recomandate.

CONCLUZII

1. Practica existentă de contabilizare a operațiunilor de aprovizionare nu asigură suficient determinarea costului efectiv al stocurilor procurate la momentul recunoașterii inițiale, ceea ce complică ulterior evaluarea acestora în contabilitatea curentă și în rapoartele financiare;

2. Reflectarea operațiunilor de aprovizionare în sistemul contabilității de gestiune simplifică modalitatea contabilizării consumurilor de transport – aprovizionare, facilitează exercitarea controlului asupra mărimii și componenței consumurilor respective, precum și calcularea costului efectiv al bunurilor cumpărate în corespundere cu prevederile **S.N.C. 2**;

3. Aplicarea prețurilor de evidență pentru recunoașterea stocurilor în contabilitatea curentă simplifică vădit și reduce multiplu manopera operațiunilor de evaluare a activelor materiale curente, întrucât exclude necesitatea determinării costului efectiv pe fiecare tip de bunuri cumpărate la momentul intrării lor, de asemenea atenuază nivelul inflației și influențează moderat asupra mărimii rezultatului financiar.

BIBLIOGRAFIE

1. *Legea contabilității: nr. 113 – XVI din 27 aprilie 2007*. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2007, nr. 90 – 93.

2. *Planul de conturi contabile al activității economico-financiare a întreprinderilor*. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 1997, nr. 93 – 96.

3. *Standardul Național de Contabilitate 2 „Stocurile de mărfuri și materiale”*. În: Contabilitate și audit. 1998, nr.1.

Data prezentării articolului – **22.11.2010**