

## **EVALUAREA CURENTĂ ȘI RAPORTAREA FINANCIARĂ A PRODUCȚIEI ÎN CURS DE EXECUȚIE LA ENTITĂȚILE PRODUCĂTOARE DE MOBILĂ**

***Drd. Maia Bajan, ASEM***

*Lorsque les processus de fabrication sont complexes, il est rare que les lots mis en fabrication soient terminés à la fin d'une période quelconque (mois, trimestre, semestre, année). Les lots de produits mis en fabrication et inachevés sont appelés « Produits en-cours ». En pratique, il existe deux types de produits en-cours de production : les en-cours existants au début de la période ou en-cours initiaux et les en-cours existants à la fin de la même période ou en-cours finaux. L'analyse des écarts sur coûts de production doit être réalisée pour la production réalisée pendant une période ou production réelle.*

Una din principalele problemele cu care se confruntă entitățile producătoare de mobilă la finele perioadei de gestiune este evaluarea curentă a producției în curs de execuție.



Evaluarea producției în curs de execuție, în baza consumurilor directe sau a consumurilor directe de materiale, prezintă consumurile de materiale sub formă de materie primă, materiale de bază și auxiliare, semifabricate etc., ce nu sunt incluse în costul produselor fabricate, ci prezentate ca producție în curs de execuție. Astfel, apare necesitatea ca evidența consumurilor directe de materiale să fie ținută într-un cont analitic separat. Acest principiu, la sfârșitul perioadei de gestiune, va permite repartizarea consumurilor directe de materiale în funcție de volumul produselor fabricate și al producției în curs de execuție. Această metodă nu include consumurile directe de retribuire a muncii facilitând astfel modul de evaluare a producției în curs de execuție.

Pentru o mai bună înțelegere a celor expuse mai sus, propunem un exemplu de calcul al producției în curs de execuție, în cazul în care se cunosc cu exactitate consumurile directe de producție.

În tabelul 1, sunt prezentate date referitoare la producția în curs de execuție, ce ține de fabricarea fotoliilor la „Viomobcom” SRL, pentru luna noiembrie 2011.

**Tabelul 1**

**Date inițiale privind evaluarea producției în curs de execuție  
afertă fotoliilor fabricate la „Viomobcom” SRL, noiembrie 2011**

Indicatorii	Valoarea, lei
<i>A. Producția în curs de execuție la începutul lunii noiembrie</i>	
1) producția în curs de execuție, comenzi	8
2) consumurile totale incluse în producția în curs de execuție, lei din care: consumuri directe, lei	8 800 4 200
<i>B. Consumurile perioadei de gestiune</i>	
1) comenzile primite în perioada de gestiune, comenzi	38
2) consumurile necesare la executarea comenzilor, lei din care: consumuri directe, lei	39 520 18 800
3) comenzile finisate în luna noiembrie, comenzi	37
4) costul comenzilor executate și primite la depozitul de produse finite din care: consumuri directe, lei	38 000 18 000

În baza datelor prezentate în tabelul 1, numărul de comenzi înregistrate ca producție în curs de execuție se vor determina prin următoarea relație:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Numărul de comenzi} & & \text{Numărul de comenzi} & & \text{Numărul de comenzi} & & \text{Numărul de comenzi} \\ \text{înregistrate ca nefinisate} & + & \text{înregistrate pe parcursul} & - & \text{înregistrate ca finisate} & = & \text{înregistrate ca nefinisate} \\ \text{la începutul lunii} & & \text{acestei luni} & & \text{la sfârșitul lunii} & & \text{la sfârșitul lunii} \end{array}$$

Deci, conform acestei relații de calcul, la sfârșitul lunii noiembrie, obținem 9 comenzi nefinisate [8+38–37].

Analogic, vom determina suma consumurilor directe de producție aferente producției în curs de execuție la sfârșitul lunii, prin relația:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Suma consumurilor} & & \text{Suma consumurilor} & & \text{Suma consumurilor} & & \text{Suma consumurilor} \\ \text{directe de producție} & & \text{directe de producție} & & \text{directe de producție} & & \text{directe de producție} \\ \text{afertă producției în curs} & & \text{afertă producției} & & \text{afertă comenzilor} & & \text{afertă producției} \\ \text{de execuție înregistrate în} & + & \text{înregistrate} & - & \text{înregistrate ca finisate} & = & \text{înregistrate în baza} \\ \text{baza comenzilor} & & \text{pe parcursul acestei} & & \text{la sfârșitul lunii} & & \text{comenzilor nefinisate} \\ \text{nefinisate la începutul} & & \text{luni la executarea} & & & & \text{la sfârșitul lunii} \\ \text{lunii} & & \text{comenzilor} & & & & \end{array}$$

În baza acestei relații, obținem: 4 200 + 18 800 – 18 000 = 5 000 (lei).

Deci, consumurile directe de producție aferente producției în curs de execuție pentru cele 9 comenzi înregistrate ca nefinisate, la sfârșitul lunii noiembrie 2011, la „Viomobcom” SRL, constituie 5 000 lei.

La entitățile producătoare de mobilă, precum și la cele din alte ramuri, nu întotdeauna se cunosc cu exactitate consumurile directe de producție și, respectiv, această metodă de calcul va fi utilizată doar în situațiile în care valoarea consumurilor directe de producție poate fi determinată cu exactitate.

Entitățile producătoare de mobilă mai pot folosi două variante de repartizare a consumurilor directe de producție aferente producției în curs de execuție:

- 1) bazată pe indicatorii fizici (consumurile directe de producție se repartizează proporțional cu numărul de comenzi nefinisate la sfârșitul perioade de gestiune în numărul total al comenzilor înregistrate în perioada luată în calcul);
- 2) în baza costului comenzii primite (consumurile directe de producție se vor repartiza proporțional cu volumul comenzilor nefinisate în perioada de gestiune în volumul total al comenzilor înregistrate în această perioadă).

Conform primei variante propuse, calculul producției în curs de execuție se face în baza datelor din tabelul 2.

**Tabelul 2**

**Date inițiale cu privire la determinarea producției în curs de execuție, la „Viomobcom” SRL, noiembrie 2011, reieșind din indicatorii fizici**

Indicatorii	Valoarea, lei
<i>A. Producția în curs de execuție la începutul lunii noiembrie</i>	
1) producția în curs de execuție, comenzi	8
2) consumurile totale incluse în producția în curs de execuție, lei din care: consumuri directe, lei	8 800 4 200
<i>B. Consumurile perioadei de gestiune</i>	
1) comenzile primite în perioada de gestiune, comenzi	38
2) consumurile necesare la executarea comenzilor, lei din care: consumuri directe, lei	39 520 18 800
3) comenzile finisate în luna noiembrie, comenzi	37
4) costul comenzilor executate și primite la depozitul de produse finite din care: consumuri directe, lei	38 000
	Nu se cunosc aceste date

Producția în curs de execuție, la sfârșitul lunii noiembrie 2011, se va calcula după următorul algoritm:

- 1) Se calculează consumurile directe de producție aferente unei comenzi, prin relația:

$$\frac{\text{Consumurile directe de producție aferente unei comenzi}}{\text{consumurile directe de producție aferente producției în curs de execuție la începutul lunii}} = \frac{\text{consumurile directe de producție înregistrate pe parcursul lunii}}{\text{numărul de comenzi nefinisate la începutul lunii}} + \frac{\text{consumurile directe de producție înregistrate pe parcursul lunii}}{\text{numărul de comenzi primite pe parcursul acestei perioade}}$$

Conform acestei relații, obținem consumuri directe de producție aferente unei comenzi în mărime de 500 lei:

$$\frac{4\,200 + 18\,800}{8 + 38} = 500 \text{ (lei)}$$

- 2) Se determină suma consumurilor directe de producție aferente produselor finite sau comenzilor executate, conform relației:

$$\text{Consumurile directe aferente unei comenzi executate} = \text{Consumurile directe de producție aferente unei comenzi} \times \text{Numărul de comenzi executate pe parcursul lunii}$$

În baza acestei relații, obținem consumuri directe aferente comenzilor executate pe parcursul lunii de 18 500 [500x37] lei;

3) Se determină numărul de comenzi nefinisate la sfârșitul lunii noiembrie, prin următoarea relație:

$$\begin{array}{l} \text{Numărul de comenzi} \\ \text{înregistrate ca} \\ \text{nefinisate la începutul} \\ \text{lunii} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Numărul de comenzi} \\ \text{înregistrate pe} \\ \text{parcursul acestei luni} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Numărul de comenzi} \\ \text{înregistrate ca} \\ \text{finisate la sfârșitul} \\ \text{lunii} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Numărul de comenzi} \\ \text{înregistrate ca nefinisate} \\ \text{la sfârșitul lunii} \end{array}$$

Conform calculului prezentat, obținem 9 [8+38–37] comenzi înregistrate ca nefinisate la sfârșitul lunii de calcul.

4) Se calculează valoarea consumurilor directe de producție aferente producției în curs de execuție la sfârșitul lunii, prin două metode:

*Metoda 1:* conform consumurilor directe de producție obținute pentru executarea unei comenzi, prin relația:

$$\begin{array}{l} \text{Consumurile directe de producție} \\ \text{aferente producției în curs} \\ \text{de execuție la sfârșitul lunii} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Consumurile directe de} \\ \text{producție aferente unei} \\ \text{comenzi} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Numărul de} \\ \text{comenzi neexecutate} \\ \text{la sfârșitul lunii} \end{array}$$

În baza relației date, obținem consumuri directe de producție aferente producției în curs de execuție pentru comenzile neexecutate, în luna noiembrie 2011, de „Viomobcom” SRL în valoare de 4 500 [500x9] lei, sau

*Metoda 2:* în baza consumurilor directe, utilizate la executarea comenzilor, pe parcursul lunii, prin următoarea relație:

$$\begin{array}{l} \text{Suma consumurilor} \\ \text{directe de producție} \\ \text{aferente producției în} \\ \text{curs de execuție în baza} \\ \text{comenzilor nefinisate la} \\ \text{începutul lunii} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Suma consumurilor} \\ \text{directe de producție} \\ \text{înregistrate pe} \\ \text{parcursul acestei} \\ \text{luni la executarea} \\ \text{comenzilor} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Suma consumurilor} \\ \text{directe de producție} \\ \text{aferente comenzilor} \\ \text{înregistrate ca finisate} \\ \text{la sfârșitul lunii} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Suma consumurilor} \\ \text{directe de producție} \\ \text{aferente producției în} \\ \text{curs de execuție în baza} \\ \text{comenzilor nefinisate la} \\ \text{sfârșitul lunii} \end{array}$$

Conform modului de calcul prezentat, obținem consumuri directe de producție aferente producției în curs de execuție, la finele lunii, în mărime de 4 500 [4200+18800–18 500] lei.

Deci, pentru cele 9 comenzi înregistrate ca nefinisate, la sfârșitul lunii noiembrie 2011, la „Viomobcom” SRL, consumurile aferente producției în curs de execuție determinate prin ambele metode de calcul constituie 4 500 lei.

O astfel de repartizare a consumurilor directe de producție poate fi folosită doar în cazurile în care se pot determina indicatorii cantitativi, conform cărora consumurile directe vor deveni comparabile. Luând în considerație că fiecare comandă este individuală, din timp, se poate stabili o eroare de calcul a consumurilor directe și astfel metoda dată nu poate fi utilizată în practică.

În cazul dat, se poate utiliza a doua variantă de calcul bazată pe costul comenzii primite. Astfel, entitatea va evalua comanda primită, printr-una din următoarele metode:

- conform valorii contractuale încheiate între părți (cea mai frecventă);
- în baza costului de producție a comenzii;
- în baza consumurilor directe de producție pentru fiecare comandă în parte etc.

La entitățile producătoare de mobilă, valoarea contractuală se determină în momentul încheierii contractului și semnării acestuia de ambele părți și nu este supus modificărilor, decât în situațiile prevăzute de contract.

Calculul consumurilor directe de producție aferente producției în curs de execuție a comenzilor nefinisate este prevăzut în datele din tabelul 3.

**Date inițiale cu privire la determinarea producției în curs de execuție,  
la „Viomobcom” SRL, noiembrie 2011, în baza costului comenzii**

Indicatorii	Valoarea, lei
<i>A. Producția în curs de execuție la începutul lunii noiembrie</i>	
1) producția în curs de execuție, comenzi	8
2) consumurile totale incluse în producția în curs de execuție, lei din care: consumuri directe, lei	8 800 4 200
3) valoarea contractuală a comenzilor nefinisate, lei	13 400
<i>B. Consumurile perioadei de gestiune</i>	
1) comenzile primite în perioada de gestiune, comenzi	38
2) consumurile necesare la executarea comenzilor, lei din care: consumuri directe, lei	39 520 18 800
3) valoarea contractuală a comenzilor primite în luna noiembrie, lei	67 200
4) comenzile finisate în luna noiembrie, comenzi	37
5) costul comenzilor executate și primite la depozitul de produse finite din care: consumuri directe, lei	38 000 18 000
6) valoarea contractuală a comenzilor nefinisate la sfârșitul lui noiembrie, lei	16 000

Producția în curs de execuție, la sfârșitul lunii noiembrie 2011, se va calcula după următorul algoritm:

1) Se determină mărimea procentuală a comenzilor nefinisate la sfârșitul lunii, conform următoarei relații:

$$\% \text{ comenzilor nefinisate înregistrate la sfârșitul lunii} = \frac{\text{Valoarea contractuală a comenzilor nefinisate înregistrate la sfârșitul lunii}}{\text{Valoarea comenzilor nefinisate înregistrate la începutul lunii} + \text{Valoarea contractuală a comenzilor primite pe parcursul lunii}} \times 100 \%$$

În baza relației prezentate, mărimea procentuală a comenzilor nefinisate înregistrate la sfârșitul lunii noiembrie va constitui 19,85 %:

$$\frac{16\,000}{13\,400 + 67\,200} \times 100\% = 19,85\%$$

2) Se calculează suma consumurilor directe de producție aferente producției în curs de execuție pentru comenzile nefinisate, în baza relației:

$$\left[ \begin{array}{l} \text{Suma consumurilor} \\ \text{directe de producție} \\ \text{aferente producției în} \\ \text{curs de execuție în baza} \\ \text{comenzilor nefinisate la} \\ \text{începutul lunii} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Suma consumurilor} \\ \text{directe de producție} \\ \text{înregistrate pe parcursul} \\ \text{acestei luni la executarea} \\ \text{comenzilor} \end{array} \right] \times \begin{array}{l} \% \text{ comenzilor} \\ \text{nefinisate} \\ \text{înregistrate la} \\ \text{sfârșitul lunii} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Suma consumurilor} \\ \text{directe de producție} \\ \text{aferente producției în curs} \\ \text{de execuție în baza} \\ \text{comenzilor nefinisate la} \\ \text{sfârșitul lunii} \end{array}$$

Conform acestui calcul, obținem consumuri directe de producție aferente producției în curs de execuție a celor 9 comenzi neexecutate la finele lunii noiembrie 2011, în mărime totală de 4 565 [(4200+18800)x19,85%] lei.

După cum s-a menționat, modul de evaluare a consumurilor aferente producției în curs de execuție la finele perioadei de gestiune trebuie specificat în politica de contabilitate a întreprinderii. Entitatea poate folosi concomitent mai multe metode de evaluare a producției în curs de execuție pentru diferite categorii de produse, menționând în politica de contabilitate pentru care categorie este folosită metoda în cauză.

Reieșind din cele expuse mai sus, considerăm că cea mai eficientă metodă de evaluare a producției în curs de execuție, la entitățile producătoare de mobilă, este metoda proporțională

cu mărimea comenzilor nefinisate în volumul total al lucrărilor sau comenzilor executate pe parcursul perioadei de gestiune.

Această metodă este extrem de compatibilă pentru entitățile producătoare de mobilă, deoarece respectă următoarele prevederi:

- evidența consumurilor pe fiecare comandă în parte;
- determinarea consumurilor directe de producție pentru fiecare comandă;
- valoarea contractuală.

#### **Bibliografie:**

1. SNC 2 „Stocuri de mărfuri și materiale”. [www.minfin.md](http://www.minfin.md);
2. IAS 2 „Stocuri”. [www.minfin.md](http://www.minfin.md);
3. Grigoroii L., Lazari L. *Bazele contabilității*. Editura Cartier. Chișinău 2012.
4. Grigoroii L., Lazari L., colectiv de autori. *Contabilitatea întreprinderii*. Editura Cartier. Chișinău 2011.