

DOI: <https://doi.org/10.53486/9789975359023.30>

CZU: 657.471.11(478)

MATERIAL COST ACCOUNTING ISSUES

ASPECTE PRIVIND CONTABILITATEA COSTURILOR CU MATERIALE

GHEDEA Daniela, studentă, Specialitatea: CON

Academia de Studii Economice din Moldova,

Republica Moldova, Chișinău, str. Bănulescu-Bodoni 61, www.ase.md

e-mail autor: d.ghdea2019@gmail.com

Abstract. *This paper deepens the approaches to the accounting regulatory framework applicable to entities registered in the Republic of Moldova, with reference to material cost accounting. Gathering and processing information on material costs, as well as their use in the decision-making process requires knowledge of how to conduct production in time and space. In terms of time, production offers management the concept of management periods. Material costs are one of the most important cost categories that most influence the formation of the final price of the product obtained, so it is important to carefully analyze this cost category, choose the relevant method of evaluation and calculation and correct accounting.*

Key words: *production process, recognition and evaluation, direct material costs, distributable material costs, decision-making process.*

JEL CLASSIFICATION: M41

INTRODUCERE

Realizarea obiectivelor fixate de entitate necesită atât cunoașterea și urmărirea poziției și a performanței financiare - ca sinteză a activității proprii desfășurate și a relațiilor lor externe cu alte entități, cât și cunoașterea, controlul și analiza costurilor, inclusiv costurile cu materiale.

Cunoașterea costurilor reprezintă un factor decisiv în vederea luării unor decizii sau planificării activităților viitoare. Astfel, entitățile care desfășoară activități de producție și/sau de prestări servicii au obligația să țină contabilitatea costurilor de producție și să calculeze costul produselor fabricate și serviciilor prestate. În acest context, definirea, recunoașterea, evaluarea și contabilizarea costurilor cu materiale sunt reglementate de prevederile SNC-ului „Stocuri” și Indicațiilor netodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor.

Pentru studiul costurilor cu materiale, este importantă analiza semnificației conținutului termenilor: „costuri cu materiale” și „cheltuieli materiale”. Distanța dintre acești doi termeni constă în modalitățile de definire a lor, iar distingerea corectă a acestora, asigură corectitudinea și obiectivitatea contabilității costurilor, deoarece adesea termenii sunt utilizați ca sinonime, deși au o semnificație diferită [1, p. 40]. Diferențierea costurilor cu materiale de cheltuieli materiale, prezintă importanță pentru manageri, deoarece costurile cu materiale stau la baza formării costului de producție și ulterior al bunurilor vândute și serviciilor prestate (costul vânzării), în timp ce cheltuielile materiale se acoperă din venit. Acest moment are rol major în procesul decizional pentru a cunoaște elementele, care diminuează rezultatele financiare în perioada de gestiune curentă.

Unul dintre aspectele sensibile, în plan metodologic și practic al contabilității costurilor cu materiale se referă la recunoașterea și evaluarea lor. Exigența recunoașterii și evaluării costurilor cu

materiale derivă din faptul că acestea furnizează un important volum de informații utilizate de conducerea entității în procesul decizional. În mod normal, recunoașterea și evaluarea costurilor cu materiale nu ridică probleme dar, pot apărea anumite situații mai neobișnuite, care necesită apelarea la principiile contabile aferente.

Scopul acestei cercetări constă în prezentarea celor mai relevante prevederi în legislația națională cu referire la costurile cu materiale, dar și de a releva impactul acestora asupra informațiilor aferente costului de producție.

Ca obiective, ce urmează a fi realizate pe parcursul cercetării, au fost formulate următoarele: investigarea prevederilor aferente componenței și structurii costurilor cu materiale și influența lor asupra costului de producție, recunoașterea și evaluarea, precum și aspectele aferente repartizării și contabilizării.

Cu ajutorul metodelor de analiză și sinteză, precum și cu aplicarea elementelor de comparație, inducție și deducție a fost posibilă înregistrarea și evidențierea principalelor informații ce țin de domeniul de cercetare. Investigațiile au fost efectuate în baza prevederilor SNC-ului „Stocuri” și Indicațiilor metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor (în continuare, Indicații metodice), precum și surselor bibliografice de specialitate.

CONȚINUTUL DE BAZĂ.

În literatura de specialitate, în domeniul contabilității de gestiune, o atenție deosebită i se acordă contabilității costurilor, care plasează în prim-plan problemele contabilității costurilor. În conformitate cu prevederile Indicațiilor metodice, valoarea contabilă a stocurilor sau altor resurse materiale utilizate nemijlocit la fabricația produselor/prestarea serviciilor sunt denumite *costuri cu materiale*. Costurile materiale reprezintă unul din elementele care formează costul efectiv al producției și, de regulă, deține ponderea cea mai mare în componența acestuia. Din acest motiv, este necesară o evidență corectă și un control riguros a unor astfel de elemente, care să asigure determinarea unui cost al producției real și să favorizeze reducerea acestuia.

Primul aspect la care este necesar de ținut cont este perfectarea documentară. O evidență corectă și amplă a costurilor cu materiale se ține prin intermediul anumitor documente primare, exigență ce rezidă din prevederile legislației, precum că „faptele economice se contabilizează în temeiul documentelor primare” [4, art. 11], respectiv în cazul consumului de materiale: *Fișa-limită de consum, Bonul de comandă pentru înlocuire, Dispoziție de livrare a materialelor, Comandă, Bon de eliberare, Act de consum etc.*[1, p. 67], [2, p.603].

Analiza prevederilor contabile ne-a permis să constatăm unele aspecte privind recunoașterea, evaluare, clasificare și contabilizarea costurilor cu materiale.

Tabelul 1. Aspecte generale privind contabilizarea costurilor cu materiale

Principii/Clasificare/Contabilizare	Descriere
Recunoașterea costurilor cu materiale	<i>în baza contabilității de angajamente în perioada în care acestea au fost efectiv suportate (pct. 7 din Indicații metodice)</i>
Evaluarea costurilor cu materiale	<i>la valoarea contabilă (pct. 8 din Indicații metodice) prin aplicarea metodelor de evaluare curentă (pct. 33-38 din SNC „Stocuri”)</i>

Contabilizarea costurilor cu materiale	<i>se ține separat pe activitățile de bază și auxiliare (pct. 10 din Indicații metodice)</i>	
Clasificarea în funcție de modul de includere în costul produselor fabricate/serviciilor prestate	<i>costuri materiale directe (pct. 19 din Indicații metodice)</i>	<i>costuri materiale repartizabile (pct. 19 din Indicații metodice)</i>
Semnificația costurilor cu materiale în funcție de modul de includere în cost	<i>sunt legate de fabricația unui tip de produs sau de prestarea unui tip de serviciu și pot fi identificate ușor și exact pe obiecte de evidență a costurilor și de calculație nemijlocit prin observare și măsurare</i>	<i>sunt legate de fabricația produselor cuplate și pot fi atribuite obiectelor de calculație prin repartizare</i>

Sursa: elaborat de autori conform Indicațiilor metodice [3]

Din cele prezentate în tabel, rezultă că conducerea va lua în considerare cerințele și recomandările din SNC-uri și Indicații metodice cu referire la aspectele costurilor cu materiale, precum definițiile, criteriile de recunoaștere și evaluare, metodele de repartizare, inclusiv a costurilor materiale la fabricarea produselor cuplate, a valorii juste a deșeurilor recuperabile etc.

Astfel, un alt aspect se referă la obligativitatea de a stabili de sine stătător și de reflectare în politicile contabile a metodei de evaluare curentă a stocurilor. În acest caz, se va ține cont de particularitățile activității entității, cererea de stocuri pe piață, nivelul inflației, gradul de influență a metodei acceptate de evaluare asupra rezultatului financiar. Ca rezultat, valoarea contabilă a costurilor cu materiale se va determina prin aplicarea uneia din următoarele metode de evaluare curentă, prevăzute de SNC „Stocuri”: metoda identificării specifice, metoda FIFO (primul intrat - primul ieșit), metoda costului mediu ponderat (CMP), metoda LIFO (ultimul intrat - primul ieșit) [5].

Metoda de evaluare curentă a stocurilor trebuie aplicată cu consecvența, pentru elemente similare de la o perioadă de gestiune la alta. Dacă în situații excepționale entitatea decide să modifice metoda de evaluare pentru un anumit element de stocuri, în nota explicativă este necesar de prezentat motivul modificării metodei și efectele acesteia asupra rezultatului financiar. Modificarea metodelor de evaluare curentă a stocurilor se efectuează în conformitate cu SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare”.

Următorul aspect privind costurile materiale directe, cât și repartizabile constă în contabilizarea separată a costurilor aferente activităților de bază și activităților auxiliare pe obiecte de evidență și de calculație [3, pct. 10]. În acest context, recunoașterea se va face în perioada utilizării efective a stocurilor de materiale în procesul de fabricație a produselor și/sau de prestare a serviciilor și se vor înregistra ca majorare a costurilor activităților de bază și/sau activităților auxiliare și diminuarea stocurilor.

Costurile materiale directe sunt legate de fabricarea unui tip de produs sau de prestarea unui tip de serviciu și pot fi identificate ușor și exact pe obiecte de evidență a costurilor și de calculație nemijlocit prin observare și măsurare.

Investigarea prevederilor naționale de contabilitate ne-a permis să relevăm componența costurilor directe cu materiale aferente fabricării produselor și prestării serviciilor.

Tabelul 2. Componența costurilor cu materiale conform prevederilor naționale contabile

Costuri materiale directe aferente fabricării produselor	Costuri materiale directe aferente prestării serviciilor
Materiile prime și materialele, care constituie baza produselor sau o componentă indispensabilă la fabricarea acestora (<i>metalul la producerea utilajelor sau mașinilor; strugurii la fabricarea vinului brut, etc.</i>)	Materialele, care constituie o componentă indispensabilă la prestarea serviciilor (<i>motorina, benzina în cazul serviciilor de transport</i>)
Articolele accesorii și semifabricatele supuse asamblării sau prelucrării suplimentare la entitatea respectivă (<i>motoare la asamblarea tractoarelor, etc.</i>)	Piese de schimb consumate în scopuri tehnologice
Combustibilul de toate tipurile, consumat în scopuri tehnologice (<i>lemn, cărbune, motorină</i>)	Combustibilul de toate tipurile, carburanții și lubrifianții consumați în scopuri tehnologice (<i>cărbune, motorină, uleiuri</i>)
Ambalajul și materialele de ambalat consumate în subdiviziunile de producție (<i>în producerea laptelui, smântânei, pâinii, apei, berii, bomboanelor etc.</i>)	
Serviciile cu caracter de producție prestate de terți, de exemplu, privind executarea unor operații distincte pentru fabricația produselor/ prestarea serviciilor, prelucrarea materiilor prime și materialelor <i>(servicii de interconectare în cazul serviciilor de telecomunicații)</i>	
Energia de toate tipurile consumată în scopuri tehnologice (<i>electrică, termică, aerul comprimat, frigul, apa</i>)	
Alte costuri materiale directe aferente fabricării produselor sau prestării serviciilor	

Sursa: elaborat de autori conform [1]

Costurile materiale repartizabile sunt legate de fabricarea produselor cuplate și pot fi atribuite unui anumit obiect de calculație prin repartizare. Ele apar la prelucrarea complexă a materialelor, în cazul în care dintr-un tip de material se fabrică concomitent mai multe tipuri de produse cuplate (*de exemplu, la producerea smântânii din lapte integral se obține simultan și lapte degresat; la producerea mobilei din croirea laminatului PAL se poate obține produse cu diferite dimensiuni (dulapuri, mese, scaune)*).

În continuare se prezintă aspectul semnificativ al costurilor materiale, care se atribuie obiectelor de calculație prin repartizare. În acest context, aceste costuri se vor distribui produselor cuplate:

- proporțional normelor de consum a materialelor;
- volumului produselor fabricate (în expresie cantitativă sau convențional-cantitativă);
- altă bază stabilită în politicile contabile ale entității [3, pct. 24].

În contextul prelucrării materiei prime, menționăm că se pot obține deșeuri. Deșeurile reprezintă resturi de materii prime și materiale sau semifabricate, care apar în procesul transformării materiilor prime în produs finit, care și-au pierdut total (nerecuperabile) sau parțial (recuperabile) calitățile de materie primă (proprietățile fizice sau chimice). De regulă, deșeurile nerecuperabile, sunt măsurate doar cantitativ. Cantitatea deșeurilor se determină în baza documentelor primare, de exemplu, în industria vinicolă - „Act de prelucrare a strugurilor”. Conform SNC „Stocuri”, deșeurile recuperabile se evaluează la valoarea justă. În cazul fabricării produselor cuplate, valoarea justă a deșeurilor recuperabile se repartizează între tipurile de produse cuplate proporțional normelor deșeurilor sau altei baze stabilite în politicile contabile ale entității.

În cazul în care, procesul tehnologic prevede consumul energiei de toate tipurile (de exemplu, energiei electrice, termice, aerului comprimat, frigului, apei), și respectiv acest consum nu poate fi identificat distinct pe obiecte de calculație, entitatea trebuie să repartizeze valoarea energiei conform unei baze de repartizare, precum: proporțional normelor de consum a energiei, capacității de consum și numărului de mașini-ore lucrate sau altei baze stabilite în politicile contabile ale entității [3, pct. 27].

Cu referire la consumul de combustibil în scopuri tehnologice, menționăm că acesta poate fi stabilit în baza aparatajului tehnic instalat în locurile de utilizare a lui. Pentru aceasta se va ține evidența în registre speciale, pe secții, iar mai apoi, costurile se vor repartizează pe tipuri de produse proporțional normelor de consum, cantității materiei prime prelucrate, numărului de mașini-ore de funcționare a utilajelor productive sau altei baze stabilite de entitate în politicile contabile [1, p. 72].

Evidența analitică și sintetică a costurilor materiale se ține în Situații/Borderouri de repartizare a costurilor cu materiale pe tipuri de produse/servicii prestate [2, p.608], care se întocmesc la nivelul fiecărei secții de producție.

CONCLUZII.

Pornind de la cele relatate, în opinia noastră, selectarea riguroasă a opțiunilor aferente contabilității costurilor cu materiale din prevederile referențialului național, precum și documentarea corectă, contabilizarea prudentă vor facilita procesul de calculare a costului de producție, iar managementul entității, va putea utiliza informații relevante în procesul decizional.

REFERINȚE BIBLIOGRAFICE:

1. BĂDICU, G., MIHAILA, S. AVORNIC, A. *Contabilitatea managerială*. Chișinău: ASEM, 2015. 277 p.
2. *Contabilitatea întreprinderii*. Colectiv de autori. Coordonator: GRIGOROI L. Chișinău: ASEM, 2021. 800 p.
3. *Indicațiilor netodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor*. https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=117850&lang=ro. [online]. [accesat la 25.03.2022].
4. *Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017*. [online]. [accesat la 25.03.2022]. Disponibil la: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=125231&lang=ro#
5. *SNC „Stocuri”*. Disponibil la: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=117850&lang=ro. [online]. [accesat la 25.03.2022].

Coordonatorul științific: BĂDICU Galina dr., conf. univ.
Academia de Studii Economice din Moldova,
Republica Moldova, Chișinău, str. Bănulescu-Bodoni 61, www.ase.md
e-mail: badicu.galina@ase.md