

# PRACTICI CONTABILE ȘI FISCALE DIN INDUSTRIA PRODUSELOR ȘI CONSTRUCȚIILOR METALICE

**Marius CIUBOTARIU, USV, Suceava, Romania,**  
**Ștefan AVDEI, USV, Suceava, Romania,**

**Abstract.** *În ultimii ani, activitatea de producție câștigă teren în fața celorlalte activități cum ar fi cel al serviciilor sau al cercetării. În România, chiar dacă statul nu prea se implică în sprijinirea dezvoltării sectorului secundar, agenții economici încearcă să se mențină deasupra celorlalte sectoare. În această lucrare, ne-am propus să evidențiem modul în care entitățile din domeniul producției trebuie să-și organizeze contabilitatea, dar și principalele implicații fiscale generate de această activitate. Lucrarea debutează cu evidențierea principalele reglementări asupra cărora agenții economici trebuie să-și îndrepte atenția, pentru o organizare eficientă a contabilității, iar în final sunt tratate principalele implicațiile fiscale generate de activitatea de producție. Având în vedere aceste aspecte, putem afirma că lucrarea acoperă tematica activității de producție privind organizarea contabilității și principalele implicații fiscale.*

**Cuvinte cheie:** practici contabile, implicații fiscale, organizarea contabilității, activitatea de producție

## Introducere

Potrivit specialiștilor economici, ciclul de producție poate fi definit ca fiind un ansamblu de operații și activități tehnologice care stau la baza procesului de producție prin care trec în mod organizat bunurile de prelucrat, cu scopul transformării lor în produse finite. Acestea pot fi un reper, o piesă, un semifabricat, un produs finit, toate cele enumerate fiind obținute în exemplare unice sau în loturi.

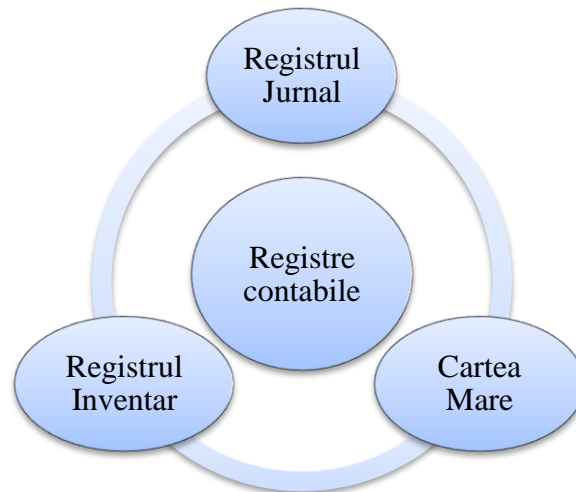
Principala caracteristică a ciclului de producție o reprezintă durata acestuia, care se referă la perioada de timp dintre momentul în care începe prelucrarea materiei prime la prima operație a procesului tehnologic și până la terminarea ultimei operații sau activități a procesului de producție, reprezentând momentul la care se obține și se predă produsul finit la depozit. Durata este un parametru esențial în gestiunea producției și programarea la timp a îndeplinirii sarcinilor de fabricație.

## 1. Reglementări privind organizare activității de producție și contabilizarea bunurilor rezultate din producție

### Norme generale privind organizare activității de producție din prisma legii contabilității 82/1991

În România, conform legii 82/1991, persoanele fizice și juridice din domeniul producției dar nu numai, indiferent de forma lor de înființare, trebuie să-și constituie și să-și administreze contabilitatea financiară. După caz, ea se va ține ori în partidă simplă ori în partidă dublă. Acest lucru este hotărât prin ordin de Ministerul Finanțelor Publice.

Persoanele fizice și juridice trebuie să-și inventarieze bunurile de natura activelor, a datoriilor și a capitalurilor proprii deținute măcar o dată pe an. În funcție de reglementările legale, stocurile sunt contabilizate cantitativ-valoric sau doar valoric folosind inventarul permanent sau intermitent. Potrivit normelor naționale elaborate de Ministerul Finanțelor Publice, cele trei registre contabile obligatorii sunt cele prezentate în figura nr. 1 de mai jos:

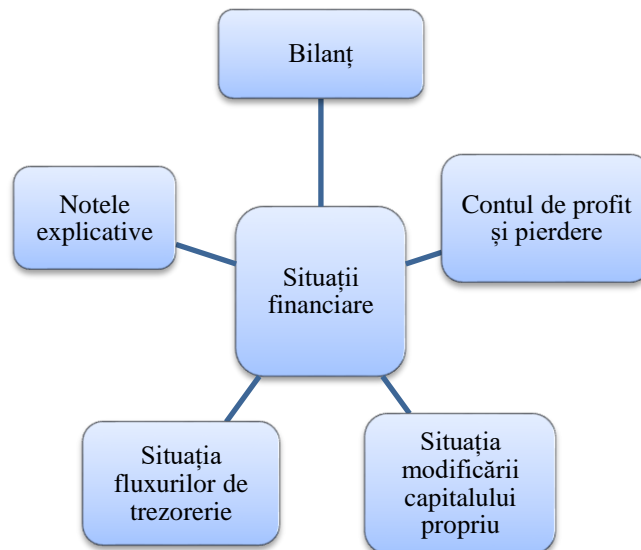


**Figură 1: Registre contabile obligatorii**

*Sursa: Preluare proprie din Legea contabilității 82/1991, art. 20*

Acestea trebuie completate în mod ordonat pentru a facilita controlul operațiunilor din contabilitate. Pe lângă acestea, trebuie elaborată și bilanța de verificare, pentru a vedea dacă operațiunile au fost înregistrate corect. Registrele trebuie păstrate timp de 10 ani.

La sfârșitul exercițiului financiar, entitățile trebuie să întocmească situații financiare aferente acestuia. Situațiile financiare oferă informații despre poziția și performanța unei afaceri. Scopul principal al situațiilor financiare este de a oferi informații despre poziția financiară a unei entități de afaceri și despre modul în care aceasta a performat financiar într-o anumită perioadă de timp. Structura situațiilor financiare este prezentată în figura nr. 2 de mai jos:



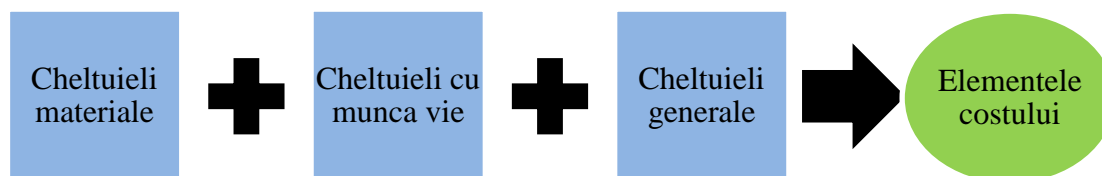
**Figură 2. Situații financiare anuale**

*Sursa: Prelucrare proprie după OMFP 1802/2014*

Entitățile economice din România își țin contabilitatea cu ajutorul unui plan de conturi general. Bunurile rezultate din producție dar și cele implicate în producție se pot regăsi în planul general de conturi în clasa stocuri. Aceasta are funcționalitate de activ cu excepția conturilor de ajustări, care funcționează ca și conturi de pasiv, și a conturilor de diferențe de preț care sunt bifuncționale.

## Reglementări specifice privind contabilizarea bunurilor rezultate din producție conform OMFP 1802/2014

La intrarea în întreprindere, produsele sunt evaluate și înregistrate la valoare de intrare și anume cost de producție. Pentru a evidenția elementele ce formează costul am elaborat figura nr. 3 de mai jos:

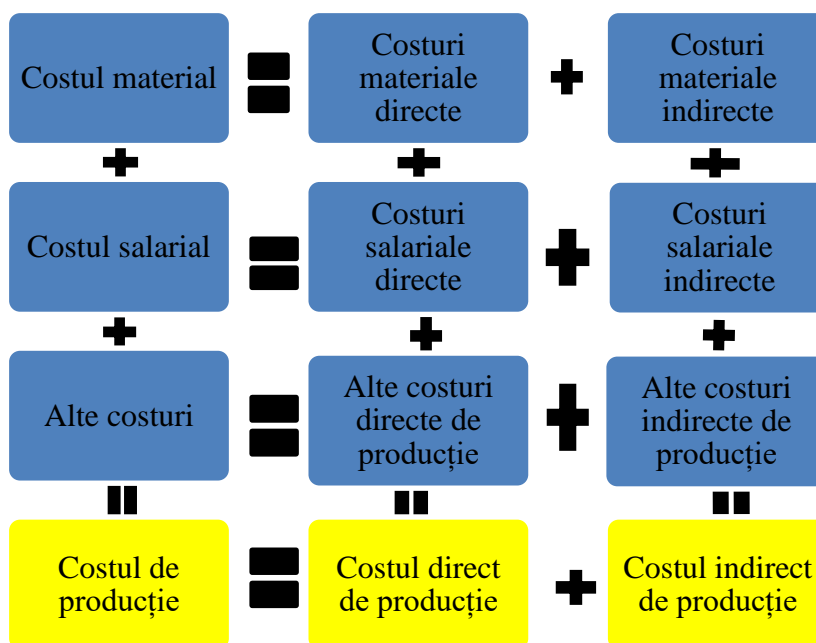


**Figură 3. Elementele costului**

Sursa: Prelucrare proprie după - Dumitru A. P. (2017), *Contabilitate de gestiune – de la teorie la practică*, Editura Pro Universitaria, București, p. 40

Întreprinderile din comerț, producție sau servicii, se axează foarte mult pe aceste elemente de cost rezultate din activitatea pe care o desfășoară. Cheltuielile materiale fac referire la materiile prime și la alte materiale care i-au parte la formarea produsului finit, pe când cele cu munca vie se referă la cheltuielile salariale aferente obținerii acelui produs. Companiile care fabrică un produs se confruntă cu un set extins de probleme contabile. Pe lângă problemele contabile obișnuite asociate vânzărilor și activităților administrative, un producător trebuie să se ocupe de problemele contabile legate de achiziționarea și prelucrarea materiilor prime într-un produs finit.

De asemenea, costul de producție se poate determina după relația prezentată în figura nr. 4 de mai jos:



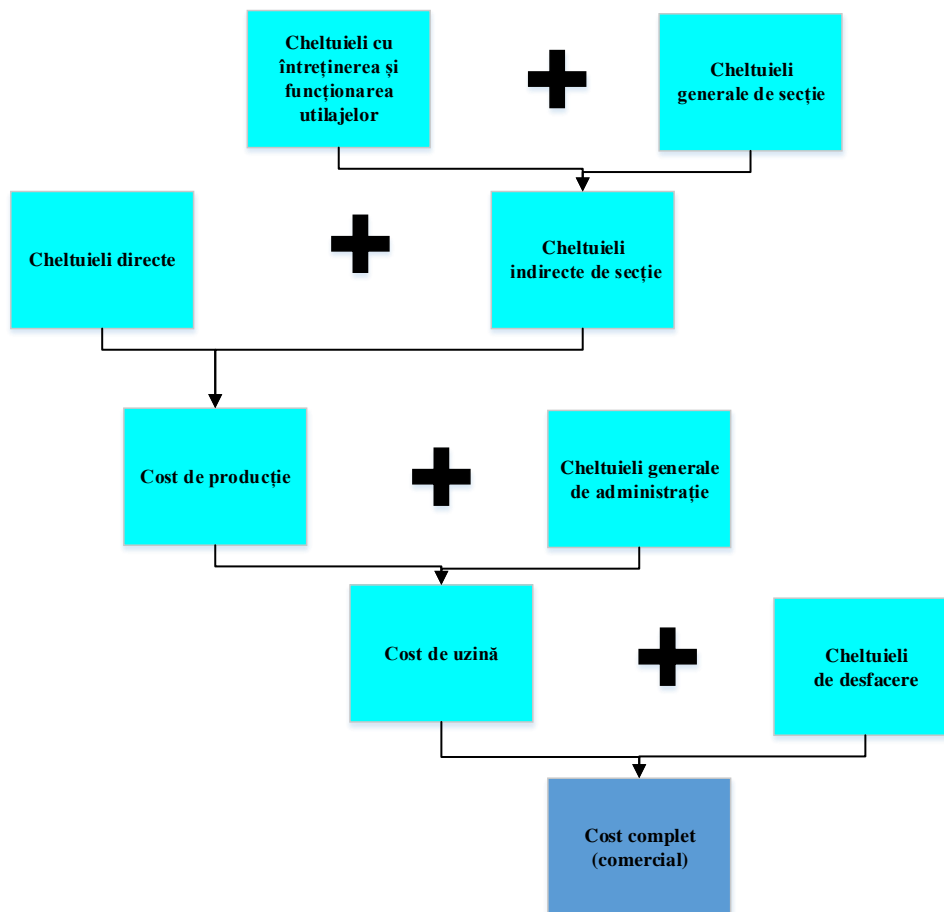
**Figură 4. Componentele costului de producție**

Sursa: Date preluate după - Dumitru A. P. (2017), *Contabilitate de gestiune – de la teorie la practică*, Editura Pro Universitaria, București, p.42

Analizând figura de mai sus, putem spune că un cost al producției este format din costul de achiziție al materiilor prime și al materialelor direct consumate, cheltuielile cu salariile și alte costuri care intervin în procesul de producție. Acest cost este în mare parte influențat de tipul

entității dar și de activitatea pe care o desfășoară. Costul unui produs reprezintă suma costurilor atribuite unui produs pentru un anumit scop.

Dacă grupăm cheltuielile încorporabile în cheltuieli directe și indirecte putem vorbi despre folosirea următoarelor categorii de costuri: costul de producție sau de secție și costul complet sau comercial. Acest cost complet se formează din componentele prezente în figura nr. 5:

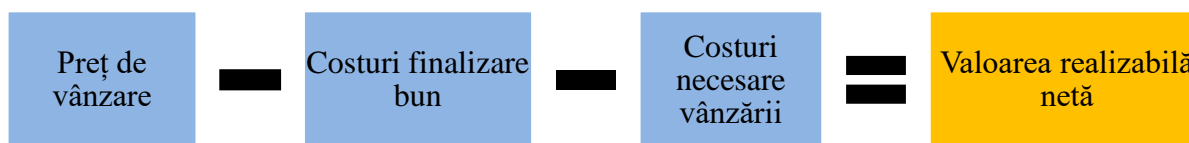


**Figură 5. Elemente componente ale costului complet**

Sursa: Informații adaptate după – Radu M. (2011), *Contabilitate de gestiune*, Editura Bibliotheca, Târgoviște, p. 30

Conform OMFP 1802/2014, la inventar și la data bilanțului, bunurile produse se evaluează la cost, în afară de ajustările pentru depreciere sesizate. La evaluare participă și bunurile în curs de execuție. Dacă valoarea contabilă a produselor este mai mare decât valoarea lor de inventar, valoarea scade până valoarea realizabilă netă, constituindu-se în acest sens ajustări pentru depreciere.

Valoarea realizabilă netă se poate determina prin relația prezentată în figura nr. 6 de mai jos:



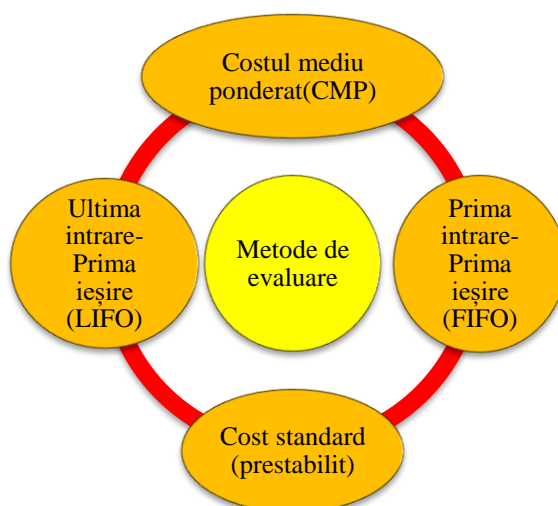
**Figură 6. Valoarea realizabilă netă**

Sursa: Prelucrare proprie după OMFP 1802/2014

La inventar, valoarea realizabilă netă este prețul de vânzare anticipat, minus orice cost necesar, astfel încât vânzarea să aibă loc. De exemplu, valoarea realizabilă netă a unui obiect vechi ar putea fi suma așteptată pe care un client o va plăti după ce banii sunt cheltuiți pentru a face publicitate produsului. Valoarea realizabilă netă pentru un produs îndoit este probabil prețul anticipat al produsului, micșorând costul reparațiilor care trebuie efectuate înainte de vânzare.

Când vine vorba despre ieșirea din organizație sau când se dau în consum, elementele produse se evaluează și se descarcă din gestiune la valoarea de intrare, mai exact, la cost de producție. Bunurile produse care sunt constatate ca lipsuri în gestiune se descarcă în momentul constatării acestora.

La ieșire, produsele fabricate se pot evalua folosind una din metodele prezentate în figura nr. 7 de mai jos:



**Figură 7. Metode de evaluare a produselor la ieșirea din patrimoniu**

*Sursa: Date preluate după - Mihalciuc C. (2017), Contabilitate de gestiune, curs ID, USV, p. 17*

Studiile arată că cea mai utilizată metodă de către companii este FIFO. Metoda FIFO de evaluare a stocurilor presupune că primele bunuri achiziționate vor fi primele bunuri care urmează să fie utilizate sau vândute, indiferent de fluxul fizic real. Bunurile intrate din producție se operează în contabilitate atunci când sunt transferate riscurile și beneficiile. Acestea nu pot fi păstrate în patrimoniu fără operarea lor în contabilitate.

### **Studiu comparativ între OMFP 1802/2014 și IAS 2 privind înregistrarea în contabilitate a bunurilor obținute din producție**

Așa cum la nivel național regăsim un set de norme după care se ghidează contabilitatea, la fel putem identifica și la nivel internațional. Câteva din reglementările internaționale sunt preluate și de către cele naționale. IFRS (IAS 2) stabilește că valoarea inferioară dintre cost și valoarea realizabilă netă trebuie să fie baza pentru evaluarea stocurilor. FIFO și costul mediu ponderat sunt singurele metode de evaluare acceptate privind fluxul de cost în conformitate cu IFRS. Oricare dintre metode poate fi utilizată pentru a stabili costul stocurilor, dar odată selectată, o entitate trebuie să aplice acea metodă de cost în mod consecvent. O entitate este limitată să aplice formule de cost diferite pentru stocurile care au natură și utilizare similare entității. Pe de altă parte, pentru stocurile care au natură sau utilizări diferite, pot fi justificate diferite formule de costuri.

Deoarece există mici diferențe între politicile contabile prevăzute de OMFP 1802/2014 și IAS dorim să evidențiem care sunt acestea printr-un scurt studiu comparativ prezentat în tabelul nr. 1:

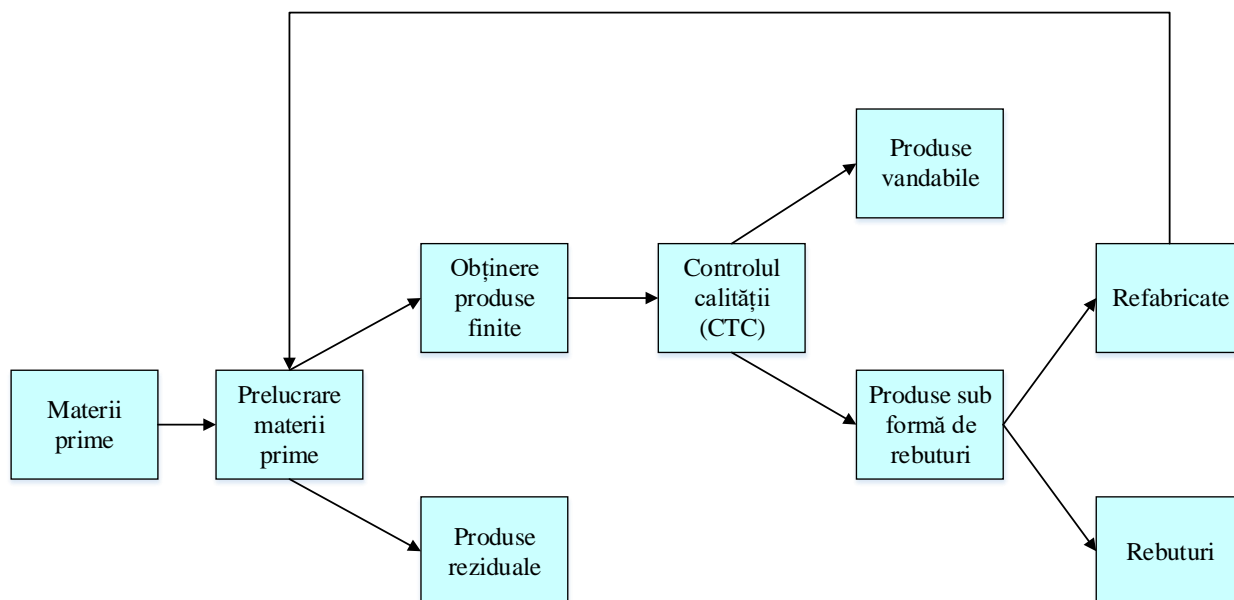
**Tabel 1. Principalele diferențe între OMFP 1802/2014 și IAS 2**

OMFP 1802/2014	IAS 2
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Permite folosire metodei LIFO</li> <li>✓ Reducerile de preț sunt înregistrate în funcție de felul acestora (comerciale, financiare)</li> <li>✓ Reducerile comerciale primite după livrarea produselor influențează costul acestora în anumite condiții</li> <li>✓ Se aplică la toate bunurile de natura stocurilor</li> <li>✓ Este aplicat la evaluarea bunurilor deținute de toți agenții economici</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Interzice folosire metodei LIFO</li> <li>✓ Toate reducerile de preț sunt scăzute din costul de achiziție</li> <li>✓ Reducerile comerciale primite după livrarea produselor ajustează cheltuielile din exploatare</li> <li>✓ Sunt anumite elemente de stoc asupra cărora nu se aplică</li> <li>✓ Există câteva excepții la evaluarea bunurilor deținute de anumiți producători</li> </ul>

*Sursa: Preluare personală din OMFP 1802/2014, secțiunea 4.5 și IAS 2 - Stocuri*

Din acest tabel reiese faptul că normele internaționale sunt mai stricte decât cele naționale în privința contabilizării bunurilor de natura stocurilor. Interzicerea metodei LIFO subliniază faptul că standardul nu este de acord cu evaluarea produselor la cele mai mari costuri, care au ca rezultat diminuarea rezultatului exercițiului și în altă măsură a impozitului pe profit. Totodată, scăderea reducerilor din costul de achiziție are o influență asupra diminuării stocului, din prisma reglementărilor internaționale, pe când cele naționale ne obligă să înregistrăm reducerile după felul acestora. Reducerile comerciale din perspectiva IAS 2 au ca efect diminuarea sau creșterea rezultatului din exploatare și, totodată, a impozitului pe profit, în timp ce OMFP 1802/2014 prevede că reducerile afectează costul bunurilor având influență asupra stocului. Standardul IAS 2 nu este aplicat asupra tuturor stocurilor precum este ordinul național. Comparând cele două norme, putem spune că reglementările naționale sunt puțin mai permisibile decât cele internaționale.

Analizând ciclul de producție, din punct de vedere contabil, putem spune că transformarea materiilor prime în bunuri finite parcurge traseul din figura nr. 8 de mai jos:



**Figura 8. Ciclul de producție**

*Sursa: Prelucrare proprie*

Traseul parcurs de aceste până a se transforma în bunuri finite este următorul:  
*Materii prime și materiale → Producție în curs de execuție → Semifabricate →  
 Produse finite și produse reziduale*

Materia primă poate proveni din numeroase surse, cum ar fi: achiziția de la furnizor, achiziție de mărfuri care ulterior să fie transferate la materii prime, rebuturi etc.

Prelucrarea materiilor prime se realizează cu ajutorul mijloacelor fixe, a salariaților și a altor factori care acționează direct sau indirect. În realitate, procesul de fabricație al companiei nu este niciodată foarte simplu. În urma acestuia se obțin semifabricate, producție în curs de execuție, produse finite și, în cele din urmă, producția ar putea genera derivate care pot fi respinse, folosite de societate sau revândute.

Companiile pot lua mai multe măsuri pentru a reduce deșeurile de materiale. Acestea pot achiziționa materii prime cu o calitate superioară, astfel încât să existe mai puține deșeuri din materiale defecte, și să crească formarea angajaților, astfel încât lucrătorii să facă mai puține greșeli și să îmbunătățească procesul de producție. Reducerea deșeurilor poate îmbunătăți calitatea. Cauzele deșeurilor sunt deseori cauze de calitate slabă. De exemplu, deșeurile pot reflecta pregătirea slabă a angajaților. Îmbunătățirea formării ar putea îmbunătăți calitatea muncii lor pe toate produsele, nu doar pe cele care duc la deșeuri. În general, managerii sunt motivați să găsească modalități de reducere a deșeurilor atunci când companiile urmăresc cantitatea de materiale pierdute zilnic. Companiile furnizează uneori feedback imediat lucrătorilor, de obicei a doua zi, de cele mai multe ori sub formă de diagrame mari care arată deșeurile din ziua precedentă.

## **2. Practici contabile și fiscale privind activitatea de producție**

Produsele sunt, de obicei, stocate înainte de a fi vândute. La momentul producerii lor, intrarea în stoc trebuie înregistrată la costul de producție în unul din conturile de stocuri. Nu există nici o contrapartidă în ceea ce privește creanțele și datoriile.

Bunurile din producție trebuie evaluate deoarece ele influențează venitul impozabil deci mărimea datoriei fiscale, astfel produsele supuse evaluării sunt înregistrate la cost de producție. Conform articolului 11 din Legea Contabilității 82/1991 republicată în Monitorul Oficial 454/2008 este interzis ca bunurile să fie deținute și să se efectueze operațiuni economice fără a se înregistra cronologic și sistematic în contabilitate.

Bunurile sunt evaluate la intrare în entitate, la inventariere, la data întocmirii situațiilor financiare și la darea în consum. Produsele nu trebuie să fie reflectate în situațiile financiare anuale la o valoare mai mare decât cea care se poate obține din utilizare sau valorificare și trebuie înregistrată o ajustare pentru depreciere în scopul diminuării stocului până la valoarea realizabilă netă.

Metodele pe care le putem utiliza la ieșirea din entitate sunt: metoda costului mediu ponderat, metoda FIFO, metoda LIFO și metoda costului standard. Metoda costului mediu ponderat este în contradicție cu principiul permanenței metodelor deoarece nu permite evaluarea în parte a fiecărei ieșiri. Aplicare metodei presupune înregistrarea cantitativ-valorică a stocului inițial și a intrărilor, și doar cantitativ la ieșire. Metoda FIFO este recomandată pentru întreprinderile care au o gamă de sortimente diversificate și în momentele în care există o stabilitate a prețurilor. Folosirea metodei în perioadele de creștere a prețurilor are drept efect evaluarea ieșirilor la cele mai mici costuri și a stocurilor la cele mai mari prețuri determinând o creștere a rezultatului din exploatare și a impozitului aferent. În cazul când scad prețurile se va întâmpla contrar iar efectul este că se reduce profitul și impozitul aferent. Metoda LIFO este utilizată de întreprinderi când este o economie inflaționistă. Această metodă nu este practică la nivel european. Dacă se dorește schimbarea metodei trebuie să se specifice în notele explicative.

Pentru o imagine mai fidelă și o informație mai calitativă ar trebui să se implementeze o metodă de descărcare din gestiune pe loturi. Astfel, dacă firma aplică FIFO și în depozit un lot de produse începe să sufere deteriorări, însă ca ordine cronologică nu el urmează să iese din entitate, aceasta să aibă posibilitatea să descarce din gestiune lotul deteriorat dacă bunurile sunt identice. Această metodă ar fi mai facilă în cazul descărcării de gestiune cu cod de bare, deoarece atunci s-ar ști exact produsele din care lot trebuie descărcate și la ce costuri.

Potrivit art. 108 din Legea 207/2015 privind codul fiscal, toate întreprinderile sunt obligate să conducă evidențele fiscale conform actelor normative în vigoare.

Directiva 34/2013 prevede prezentarea conturilor de bunuri finite în bilanț în baza principiului continuității activității. Implicațiile fiscale a produselor finite se evidențiază cel mai bine la ieșirea din gestiune când descărcarea bunurilor vândute se face pe seama cheltuielilor diminuându-se rezultatul contabil și impozitul pe profit. Supraevaluarea ieșirilor duce la subevaluarea rezultatului și a obligației fiscale și a menținerii trezoreriei, în caz contrar subdimensionarea ieșirilor determină supraevaluarea rezultatului, a obligației fiscale și scăderea trezoreriei.

În cazul bunurilor produse, avantajele fiscale cele mai mari sunt evidențiate în primele etape a procesului de producție pentru că impozitul se plătește în momentul vânzării bunurilor respectiv a încasării contravalorii acestora.

Din punct de vedere fiscal, companiile plătitoare de impozit pe profit sunt avantajate de metoda care permite evaluarea produselor la valoarea cea mai mare.

Înregistrarea ajustărilor privind deprecierea produselor finite cauzate de rugină nu are implicații asupra taxei pe valoare adăugată, în sensul că nu trebuie ajustat și TVA-ul. De asemenea, ajustările sunt considerate cheltuieli nedeductibile în ceea ce privește calculul impozitului pe profit.

În ceea ce privește produsele reziduale sub forma rebuturilor sau deșeurilor, acestea sunt vândute pe o factură simplificată, fără TVA, aplicându-se taxarea inversă. Simplificarea se aplică în cazul în care atât cumpărătorul cât și vânzătorul sunt înregistrați în scopuri de TVA. Pe facturile emise, cel care vinde este obligat să menționeze sintagma „taxare inversă”, fără a se trece taxa aferentă. Vânzarea lor este un câștig pentru entitate, chiar dacă aceste sunt înstrăinate sub costul de producție, totuși se obțin venituri care se impozitează, un lucru bun față de cazul în care trebuie aruncate și suportate anumite costuri neobținându-se nici un venit. Potrivit O.G. 99/2000 este interzisă vânzarea sub costul de achiziție sau producție, însă în cazul produselor de natura deșeurilor și reziduurilor este permisă. Vânzarea de deșeuri și reziduuri este supusă contribuției de 3% către Fondul de Mediu. Aceasta este evidențiată distinct pe factură și este aplicat stopajul la sursă. Taxa este plătită de cel care cumpără însă tot din banii vânzătorului.

Deoarece se vinde sub preț de intrare, veniturile din vânzare fiind mai mici decât cheltuielile la care se scoate din gestiune, este diminuat impozitul pe profit. Din punct de vedere al TVA-ului, acesta nu se colectează deoarece se folosește taxarea inversă. Și în cazul produselor finite este de preferat cât mai multe vânzări intracomunitare deoarece intervine taxarea inversă dar și vânzări extracomunitare deoarece firmele sunt scutite.

### **Concluzii**

Sectorul secundar este principalul generator de locuri de muncă și de valoare adăugată. Activitatea de producție necesită o atenție sporită datorită importanței sale în economia românească și a celorlalte state. Pentru a evita impedimentele din cadrul ciclului de producție trebuie avute în vedere normele care stau la baza organizării activității de producție. O diferență între normele naționale și cele internaționale ar fi că cele din urmă nu acceptă metoda de evaluare LIFO. Profesionistul contabil trebuie să aleagă metoda cea mai benefică entității economice dar aceasta trebuie să fie aplicată într-un mod legal.

Statul ar trebui să acorde acestui sector o atenție sporită și să pună la dispoziția firmelor din domeniu niște beneficii din punct de vedere fiscal. Totodată, nu ar fi rău dacă s-ar mai implementa niște reglementări care să ajute producția.

În concluzie, producția joacă un rol important în economia românească stând la baza celorlalte sectoare economice. Fără această activitate nu s-ar mai putea discuta despre existența serviciilor și a cercetărilor.



## Referințe bibliografice:

1. ACCOUNTING Practice Questions for GCMA, January 2016, <http://docplayer.net/53468858-January-2016-accounting-practice-questions-for-gcma.html>;
2. Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013 privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi, de modificare a Directivei 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului și de abrogare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului;
3. Dumitru A. P. (2017), *Contabilitate de gestiune – de la teorie la practică*, Editura Pro Universitaria, București, p.45;
4. Edwards J. D., Hermanson R. H., Ivancevich S. D. (2010), *Accounting Principles: A Business Perspective*, Volume 2 Managerial Accounting, First Global Text Edition, p. 43;
5. Horngren C. T., Datar S. M., Rajan M. V. (2012), *Cost accounting: a managerial emphasis*, Pearson Education, 14th Edition, Statele Unite ale Americii, p. 23;
6. Hoyle J. B., „Financial Accounting”, IAS 2 - Standardul Internațional de Contabilitate 2 *Stocuri*;
7. Jellouli S., *Comptabilité Analytique de Gestion*, Chapitre 3: Les produits semi-finis, les produits en-cours et les produits dérivés, 2<sup>ème</sup> E-Com & E-Serv, ESCE-Manouba, p. 1
8. Legea contabilității 82/1991, art.1, 5, 7, 12, 22, 25;
9. Legea nr. 207 din 20 iulie 2015 privind Codul de procedură fiscală publicată în: Monitorul Oficial nr. 547 din 23 iulie 2015;
10. Lucrarea de licență *Practici contabile și fiscale din industria produselor și construcțiilor metalice*, prezentată în cadrul sesiunii de licență Iunie 2018, Facultatea de Științe Economice și Administrație Publică, Universitatea Ștefan cel Mare din Suceava;
11. Mackenzie B., Coetsee D., Njikizana T., Chamboko R., Colyvas B., Hanekom B. (2013), *Wiley IFRS 2013: Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*, 10th Edition, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, Canada, p. 163;
12. Mihalciuc C. (2018), *Contabilitate financiară aprofundată*, curs ID, USV, p. 108;
13. O.M.F.P nr.1802/2014 secțiunea 3.1, secțiunea 3.2, secțiunea 3.3, secțiunea 4.5;
14. Păcurari D. (2012), *Contabilitate și gestiune fiscală*, Editura Alma Mater, Bacău, p. 110;
15. Radu M. (2011), *Contabilitate de gestiune*, Editura Bibliotheca, Târgoviște, p. 29;
16. Socoliuc M. (2018), *Politici și opțiuni contabile*, note de curs, USV, pp. 24-36;
17. Tiron Tudor A., *Contabilitate financiară*, Stocuri destinate consumului productiv și a celor obținute din producție proprie, curs 7, UBB, p. 3;
18. Walther L. M., Skousen C. J. (2009), *Managerial and Cost Accounting*, New York: Ventus Publishing ApS. 1 Edition, p. 26.