

INDICAȚII METODICE

PRIVIND CONTABILITATEA COSTURILOR DE PRODUCȚIE ȘI CALCULAȚIA COSTULUI PRODUSELOR ȘI SERVICIILOR

Introducere

1. Prezentele indicații metodice sînt elaborate pornind de la necesitatea stabilirii unor reguli (norme) generale privind contabilizarea costurilor de producție și calculația costului produselor fabricate/serviciilor prestate.

Obiectiv

2. Obiectivul prezentelor indicații metodice constă în stabilirea modului de contabilizare a costurilor de producție și de calculație a costului produselor fabricate/serviciilor prestate.

Domeniu de aplicare

3. Prezentele indicații metodice sînt aplicabile entităților care utilizează standardele naționale de contabilitate și desfășoară activități de producție și/sau de prestări servicii.

4. Prezentele indicații metodice nu reglementează modul de contabilizare a costurilor aferente:

1. stocurilor procurate sau primite de la terți (SNC „Stocuri”);
2. imobilizărilor necorporale și corporale (SNC „Imobilizări necorporale și corporale”);
3. contractelor de construcție (SNC „Contracte de construcții”);
4. activelor primite în leasing financiar (SNC „Contracte de leasing”);
5. investițiilor financiare (SNC „Creanțe și investiții financiare”);
6. activelor cu ciclu lung de producție (SNC „Costurile îndatorării”);
7. investițiilor imobiliare (SNC „Investiții imobiliare”);
8. activelor biologice și produselor agricole (SNC „Particularitățile contabilității în agricultură”).

Definiții

1. În prezentele indicații metodice noțiunile utilizate semnifică:

Activități de bază – activități legate de fabricația produselor și/sau de prestarea serviciilor ce constituie scopul activității entității.

Activități auxiliare – activități de deservire a activităților de bază ale entității (de exemplu, fabricația ambalajului și instrumentelor, deservirea cu transport, furnizarea diferitelor tipuri de energie, reparația mijloacelor fixe).

Calculația costului – totalitatea procedeelelor folosite pentru determinarea costului produselor fabricate/serviciilor prestate.

Costuri de producție – resurse exprimate valoric și consumate pentru fabricația produselor/prestarea serviciilor.

Costuri directe – costuri care pot fi atribuite unui anumit obiect de calculație în mod direct fără calcule intermediare.

Costuri repartizabile – costuri care pot fi atribuite unui anumit obiect de calculație, doar după calcule intermediare de repartizare.

Costuri indirecte de producție – costuri legate de gestiunea și deservirea subdiviziunilor de producție ale entității.

Obiect de calculație – produs, lucrare, serviciu, comandă, grupă de produse (servicii) pentru care se calculează costul.

Obiect de evidență a costurilor – loc (centru) de apariție a costurilor (de exemplu, activitate, secție, sector, fază), produs, lucrare, serviciu, comandă, grupă de produse (servicii) pe care se ține contabilitatea costurilor de producție.

Perioadă de calculație – perioadă pentru care se calculează costul produselor fabricate/serviciilor prestate (de exemplu, lună, trimestru, an).

Proces de producție – totalitatea operațiunilor aferente fabricării produselor/prestării serviciilor.

Produse finite – bunuri care au parcurs în întregime stadiile procesului de producție și nu necesită prelucrări ulterioare în cadrul entității, au fost supuse probelor tehnice și recepției, sînt integral completate și pot fi depozitate în vederea vânzării sau livrate direct cumpărătorilor.

Producția în curs de execuție – bunuri care nu au trecut toate stadiile de prelucrare prevăzute în procesul tehnologic, precum și produsele nesupuse probelor tehnice și recepției sau necompletate în întregime, precum și costurile aferente serviciilor și lucrărilor în curs de execuție.

Produse secundare – bunuri care se obțin în procesul de producție concomitent cu produsele principale și au o importanță secundară și valoare nesemnificativă față de acestea.

Producții și unități de deservire – subdiviziuni ale entității cu destinație social-culturală (de exemplu, cantine, cămine, centre de agrement-sport, case de odihnă, instituții preșcolare).

Semifabricate – bunuri al căror proces de producție a fost finalizat într-o secție (fază de fabricație) și care sînt supuse în continuare prelucrării în altă secție (fază de fabricație) sau se livrează cumpărătorilor.

Servicii – lucrări executate de către entitate pentru terți și/sau subdiviziuni interne (de exemplu, servicii de transport, reparație, intermediere, consultanță, instruire, agrement-sport, telefonie, internet, turism, lucrări de instalare a utilajului).

Reguli generale

2. 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/serviciilor prestate.

3. Costurile de producție se recunosc în baza contabilității de angajamente în perioada în care acestea au fost efectiv suportate. În acest scop este necesară contabilizarea separată a:

1. costurilor curente, care cuprind costurile suportate și recunoscute în perioada curentă (luna, trimestrul, anul) (de exemplu, costul materialelor consumate, salariile calculate muncitorilor de bază, energia electrică consumată);

2. costurilor anticipate, care cuprind costurile efectuate în perioada curentă, dar care se referă la perioadele viitoare (de exemplu, costurile aferente reparațiilor mijloacelor fixe, certificărilor, expertizelor, evaluărilor);

3. costurilor preliminate, care cuprind costurile ce urmează a fi suportate în perioadele viitoare, dar se recunosc în perioada curentă (de exemplu, provizioanele privind concediile de odihnă ale muncitorilor de bază).

4. Costurile de producție se evaluează la valoarea contabilă a stocurilor consumate, suma retribuițiilor efectiv calculate personalului încadrat nemijlocit în procesul de fabricație a produselor/prestare a serviciilor, suma contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii și primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală aferente retribuițiilor calculate, suma amortizării activelor imobilizate cu destinație de producție, valoarea serviciilor procurate de la terți etc.

5. Contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor fabricate/serviciilor prestate se delimitează pe perioade de calculație.

6. Contabilitatea costurilor de producție se ține separat pe activitățile de bază și auxiliare. Conform politicilor contabile, în cadrul activităților de bază și auxiliare contabilitatea costurilor de producție poate fi ținută pe subdiviziuni (de exemplu, secții, ateliere, linii), tipuri de produse/servicii și alte direcții stabilite de entitate.

7. Costurile produselor finite și serviciilor se delimitează de costurile producției/serviciilor în curs de execuție.

8. Contabilitatea costurilor de producție se ține pe articole de costuri care cuprind:

1. costuri materiale directe și repartizabile;
2. costuri cu personalul directe și repartizabile;
3. costuri indirecte de producție.

4. Entitatea poate modifica nomenclatorul articolelor de costuri prevăzut în pct. 12 din prezentele indicații metodice în dependență de particularitățile organizațional-tehnologice, necesitățile informaționale, precum și de semnificația anumitor tipuri de costuri (de exemplu, în ramura extractivă poate fi prevăzut un articol suplimentar de costuri – amortizarea resurselor minerale, în industria energetică – amortizarea mijloacelor fixe).

1. Nomenclatorul, componența și modul de contabilizare a costurilor de producție, obiectele de evidență a costurilor și de calculație, perioada și metodele de calculație a costului produselor fabricate/serviciilor prestate se stabilesc în politicile contabile ale entității.

2. În baza prezentelor indicații metodice pot fi elaborate și aprobate în modul stabilit de legislație indicații metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor fabricate și serviciilor prestate în diferite ramuri/sectoare ale economiei naționale ținând cont de particularitățile acestora.

3. În conformitate cu politicile contabile ale entității, contabilitatea costurilor de producție poate fi ținută:

1. cu aplicarea conturilor de gestiune;
2. fără aplicarea conturilor de gestiune.

Modul de contabilizare a costurilor de producție se alege de către fiecare entitate de sine stătător în funcție de mărimea, particularitățile organizațional-tehnologice și necesitățile informațional-decizionale ale acesteia.

Contabilitatea costurilor de producție cu aplicarea conturilor de gestiune

3. Contabilitatea costurilor de producție cu aplicarea conturilor de gestiune se recomandă entităților care confecționează diferite tipuri de produse și/sau prestează diferite tipuri de servicii. În cazul aplicării conturilor de gestiune costurile de producție se contabilizează în modul prevăzut în pct. 18 - 46 din prezentele indicații metodice.

Costuri de producție ale activităților de bază

4. Costurile de producție ale activităților de bază reprezintă costurile ce țin de fabricația produselor și/sau prestarea serviciilor ce constituie scopul activității entității.

Costuri materiale directe și repartizabile

5. Costurile materiale reprezintă valoarea contabilă a stocurilor sau altor resurse materiale utilizate nemijlocit la fabricația produselor/prestarea serviciilor. În funcție de modul de includere în costul produselor fabricate/serviciilor prestate, costurile materiale se divizează în:

1. costuri materiale directe – sînt 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;

2. costuri materiale repartizabile – sînt legate de fabricația produselor cuplate și pot fi atribuite obiectelor de calculație prin repartizare.

6. Costurile materiale directe și repartizabile aferente fabricației produselor includ costurile privind:

1. materiile prime și materialele, care constituie baza produselor sau o componentă indispensabilă la fabricația acestora;

2. articolele accesorii (piesele de completare) și semifabricatele supuse asamblării sau prelucrării suplimentare la entitatea respectivă;

3. serviciile cu caracter de producție prestate de terți (de exemplu, privind executarea unor operații distincte pentru fabricația produselor, prelucrarea materiilor prime și materialelor);

4. combustibilul de toate tipurile, consumat în scopuri tehnologice;

5. energia de toate tipurile (de exemplu, energia electrică, termică, aerul comprimat, frigul, apa), consumată în scopuri tehnologice;

6. ambalajul și materialele de ambalat consumate în subdiviziunile de producție;

7. alte costuri materiale directe și repartizabile aferente fabricației produselor.

7. Costurile materiale directe și repartizabile aferente prestării serviciilor includ costurile privind:

1. materialele, care constituie o componentă indispensabilă la prestarea serviciilor;

2. piesele de schimb consumate în scopuri tehnologice;

3. serviciile cu caracter de producție prestate de terți (de exemplu, privind executarea unor operații distincte pentru prestarea serviciilor);

4. combustibilul de toate tipurile, carburanții și lubrifianții consumați în scopuri tehnologice;

5. energia de toate tipurile (de exemplu, energia electrică, termică, aerul comprimat, frigul, apa), consumată în scopuri tehnologice;

6. alte costuri materiale directe și repartizabile aferente prestării serviciilor.

8. Conform politicilor contabile ale entității, materialele consumate la prestarea serviciilor pot fi înregistrate ca operațiuni separate de ieșire a stocurilor în conformitate cu SNC „Stocuri”. În acest caz, valoarea materialelor consumate nu se include în costul serviciilor prestate.

9. Costurile materiale directe și repartizabile aferente activităților de bază se contabilizează separat pe obiecte de evidență și de calculație a costurilor. Aceste costuri se recunosc în perioada utilizării efective a stocurilor sau altor resurse materiale în procesul de fabricație a produselor și/sau de prestare a serviciilor și se înregistrează ca majorare a costurilor activităților de bază și diminuare a stocurilor sau majorare a datoriilor curente. Stocurile consumate se evaluează în conformitate cu SNC „Stocuri”.

10. Costurile materiale repartizabile 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 smântînii din lapte integral se obține simultan și lapte degresat). Aceste costuri se atribuie produselor cuplate proporțional normelor de consum a materialelor, volumului produselor fabricate (în expresie cantitativă sau convențional-cantitativă) sau altei baze stabilite în politicile contabile ale entității.

Exemplul 1. În septembrie 201X prin prelucrarea complexă a materialului „X” au fost obținute concomitent 300 unități de produs „A” și 200 kg de produs „B”. În acest scop s-a consumat 5 824 kg de material „X” costul unitar al căruia constituie 150 lei.

Conform politicilor contabile ale entității, costurile de producție se înregistrează prin aplicarea conturilor de gestiune, costurile materiale repartizabile se atribuie pe tipuri de produse cuplate proporțional consumului normativ al materialelor. Norma de consum a materialului „X” pentru o unitate a produsului „A” constituie 8 kg, iar pentru o unitate a produsului „B” – 14 kg.

În baza datelor din exemplu, costurile materiale repartizabile totale constituie 873 600 lei (5 824 kg x 150 lei) și se atribuie produselor distincte conform calculului prezentat în tabelul 1.

Tabelul 1

Repartizarea costurilor materiale pe tipuri de produse
proporțional consumului normativ al materialelor

Tipuri de produse	Unitatea de măsură	Volumul efectiv de producție	Norma de consum, kg	Consumul normativ de material, kg	Coeficient de repartizare	Consumul efectiv de material, kg	Costurile materiale repartizabile, lei
1	2	3	4	5	$6 = \frac{7}{5}$	$7 = 5 \times 6$	8
„A”	buc.	300	8	2 400	1,12	2 688	403 200
„B”	kg	200	14	2 800	1,12	3 136	470 400
Total	-	-	-	5 200		5 824	873 600

Potrivit calculelor din tabelul 1, costurile materiale repartizabile suportate în septembrie 201X se contabilizează ca majorare a costurilor activităților de bază în sumă de 403 200 lei pentru produsul „A” și 470 400 lei pentru produsul „B” concomitent cu diminuarea stocurilor în sumă de 873 600 lei.

11. Produsele secundare obținute în procesul de producție se evaluează conform SNC „Stocuri” la valoarea realizabilă netă. Valoarea produselor secundare se deduce din costul produsului principal sau al produselor cuplate și se contabilizează ca majorare a stocurilor și diminuare a costurilor activităților de bază. În cazul fabricației produselor cuplate, valoarea realizabilă netă a produselor secundare se repartizează între cele cuplate proporțional cantității, valorii materialului inițial consumat sau altei baze stabilite în politicile contabile ale entității.

Exemplul 2. Utilizând datele din exemplul 1, să admitem că entitatea în septembrie 201X în procesul prelucrării materialului „X” a obținut suplimentar și produsul secundar „C” în cantitate de 364 kg. Valoarea realizabilă netă a unei unități de produs „C” constituie 40 lei. Conform politicilor contabile ale entității valoarea produsului secundar se repartizează între produsele cuplate proporțional cantității efective a materialului consumat.

În baza datelor din exemplu, valoarea realizabilă netă a produsului secundar constituie 14 560 lei (364 kg x 40 lei) și se atribuie tipurilor de produse cuplate conform calculului prezentat în tabelul 2.

Tabelul 2

Repartizarea valorii produsului secundar pe tipuri de produse cuplate proporțional cantității materialului inițial consumat

Tipuri de produse	Consumul efectiv de material, kg	Coeficient de repartizare	Valoarea produsului secundar, lei
1	2	$3 = \sum 4 : \sum 2$	4
„A”	2 688	2,5	6 720
„B”	3 136	2,5	7 840
Total	5 824		14 560

Potrivit calculelor din tabelul 2, produsul secundar obținut de entitate în septembrie 201X se contabilizează ca majorare a stocurilor în sumă de 14 560 lei concomitent cu diminuarea costurilor activităților de bază în sumă de 6 720 lei pentru produsul „A” și 7 840 lei pentru produsul „B”.

12. Deșeurile recuperabile obținute în procesul de producție se evaluează conform SNC „Stocuri” la valoarea justă. Valoarea deșeurilor recuperabile se deduce din costul produsului principal sau costul produselor cuplate și se contabilizează ca majorare a stocurilor și diminuare a costurilor activităților de bază. În cazul fabricației 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.

13. Consumul energiei de toate tipurile (de exemplu, energiei electrice, termice, aerului comprimat, frigului, apei) în scopuri tehnologice se contabilizează ca majorare a costurilor activităților de bază și majorare a datoriilor curente sau diminuare a costurilor activităților auxiliare. Dacă consumurile energiei nu pot fi identificate distinct pe obiecte de calculație, ele se repartizează proporțional normelor de consum a energiei, capacității de consum și numărului de mașini-ore lucrate sau altei baze stabilite în politicile contabile ale entității.

14. Serviciile cu caracter de producție primite de la terți în procesul fabricației produselor și prestării serviciilor se contabilizează ca majorare concomitentă a costurilor activităților de bază și datoriilor curente.

Costuri cu personalul directe și repartizabile

15. Costurile cu personalul directe și repartizabile reprezintă remunerațiile, contribuțiile și alte plăți aferente personalului încadrat nemijlocit în procesul de fabricație a produselor și/sau de prestare a serviciilor. Aceste costuri includ:

1. retribuțiile pentru munca prestată, timpul efectiv lucrat, calculate potrivit formelor și sistemelor de retribuție a muncii aplicate de entitate;
2. sporurile și adaosurile la salarii, calculate personalului;
3. premiile calculate pentru rezultatele obținute;
4. remunerarea concediilor de odihnă anuale și suplimentare a personalului încadrat în procesul de fabricație a produselor/de prestare a serviciilor sau provizioanele constituie în aceste scopuri, plata orelor cu înlesniri pentru adolescenți, pentru îndeplinirea atribuțiilor de stat și alte plăți obligatorii în conformitate cu legislația în vigoare;

5. alte retribuții personalului încadrat nemijlocit în procesul de producție a produselor și/sau de prestare a serviciilor;

6. contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală aferente retribuțiilor personalului încadrat nemijlocit în fabricația produselor și/sau prestarea serviciilor.

16. Costurile cu personalul directe și repartizabile se recunosc în perioada calculării acestora și se contabilizează ca majorare concomitentă a costurilor activităților de bază și datoriilor curente.

17. Costurile cu personalul directe (de exemplu, retribuțiile muncitorilor de bază calculate conform sistemului de salarizare în acord) se includ direct în costul produselor/serviciilor distincte.

18. Costurile cu personalul repartizabile se includ în costul produselor/serviciilor distincte proporțional salariilor tarifare (normative), retribuițiilor calculate în acord sau altei baze stabilite în politicile contabile ale entității.

Exemplul 3. În mai 201X muncitorilor unei secții de bază a entității s-au calculat salariile conform sistemului de salarizare:

1. în acord, în suma de 86 300 lei pentru fabricația produsului „A” și 52 700 lei pentru fabricația produsului „B”;

2. în regie în suma de 48 650 lei pentru fabricația produsului „A” și „B”.

Conform politicilor contabile ale entității, costurile de producție se înregistrează prin aplicarea conturilor de gestiune, salariile muncitorilor de bază calculate în regie se repartizează pe obiecte de calculație proporțional salariilor calculate în acord.

În baza datelor din exemplu, salariile muncitorilor de bază se atribuie produselor distincte conform calculului prezentat în tabelul 3.

Tabelul 3

Repartizarea salariilor muncitorilor de bază pe tipuri de produse

Tipuri de produse	Salarii calculate în acord, lei	Coeficient de repartizare	Salarii calculate în regie, lei	Total salariile muncitorilor de bază, lei
1	2	$3 = \frac{\sum 4}{\sum 2}$	$4 = 2 \times 3$	$5 = 2 + 4$
„A”	86 300	0,35	30 205	116 505
„B”	52 700	0,35	18 445	71 145
Total	139 000		48 650	187 650

Potrivit calculelor din tabelul 3, costurile privind salariile muncitorilor de bază se contabilizează ca majorare a costurilor activităților de bază în sumă de 116 505 lei pentru produsul „A” și 71 145 lei pentru produsul „B” concomitent cu majorarea datoriilor curente în sumă de 187 650 lei.

3. Contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală ale angajatorului se includ în costul produselor/serviciilor distincte proporțional retribuițiilor personalului încadrat nemijlocit în producerea produselor și/sau prestarea serviciilor. Aceste contribuții și prime se contabilizează ca majorare concomitentă a costurilor activităților de bază și datoriilor curente.

Costuri indirecte de producție

4. Costurile indirecte de producție includ:

1. amortizarea imobilizărilor corporale și necorporale cu destinație de producție;
2. costurile de întreținere, deservire și reparație a imobilizărilor corporale cu destinație de producție;
3. plata pentru leasingul operațional (arendă, locațiune) al activelor cu destinație de producție;
4. retribuițiile calculate și contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală ale personalului administrativ și de deservire a subdiviziunilor de producție ale entității;
5. costurile aferente perfecționării tehnologiilor, organizării producției, îmbunătățirii calității produselor/serviciilor;
6. costul (uzura) obiectelor de mică valoare și scurtă durată utilizate în subdiviziunile de producție ale entității;
7. costurile de asigurare a tehnicii securității și sănătății în muncă, precum și a condițiilor normale de lucru în subdiviziunile de producție ale entității;
8. costurile serviciilor de pază a subdiviziunilor de producție ale entității;
9. costurile de delegare în scopuri de producție a lucrătorilor încadrați în procesul fabricației produselor/prestării serviciilor;
10. costurile serviciilor activităților auxiliare aferente fabricației produselor/prestării serviciilor (de exemplu, energiei electrice și termice de producție proprie);

11. alte costuri indirecte legate de gestiunea și deservirea subdiviziunilor de producție.

12. Costurile indirecte de producție se contabilizează separat de costurile activităților de bază și auxiliare și se înregistrează ca majorare a costurilor indirecte de producție și majorare a datoriilor curente, amortizării imobilizărilor necorporale și corporale, diminuare a stocurilor, costurilor activităților auxiliare etc.

13. Costurile indirecte de producție se repartizează în conformitate cu SNC „Stocuri” și se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente, costurilor activităților de bază și auxiliare și diminuare a costurilor indirecte de producție.

Particularitățile contabilității costurilor de producție ale activităților auxiliare

14. Costurile de producție ale activităților auxiliare reprezintă costurile legate de:

1. producerea ambalajelor;
2. furnizarea diferitor tipuri de energie (de exemplu, energiei electrice, termice, aerului comprimat, frigului, apei);
3. deservirea cu transport;
4. reparația mijloacelor fixe;
5. fabricația instrumentelor, echipamentelor speciale, pieselor de schimb etc.,
6. fabricația altor produse sau prestarea altor servicii cu caracter auxiliar pentru necesitățile interne ale entității și/sau destinate livrării terților.

7. Costurile materiale, cu personalul și indirecte de producție ale activităților auxiliare se contabilizează în conformitate cu pct. 19-36 din prezentele indicații metodice. Aceste costuri se înregistrează ca majorare a costurilor activităților auxiliare și majorare a datoriilor curente, amortizării imobilizărilor necorporale și corporale, uzurii obiectelor de mică valoare și scurtă durată, diminuare a stocurilor etc.

8. Dacă în cadrul unei activități auxiliare se prestează un tip de servicii (se fabrică un tip de produse), toate costurile aferente se contabilizează ca directe. În caz contrar, se evidențiază în mod separat costurile directe și repartizabile ale activității auxiliare și costurile indirecte aferente deservirii și gestiunii activității auxiliare.

9. Serviciile prestate și produsele transmise reciproc între subdiviziunile (secțiile) auxiliare ale entității se evaluează la cost normativ (planificat) sau în alt mod stabilit în politicile contabile ale entității. Costul acestor servicii/produse se contabilizează ca majorare a costurilor unui tip și diminuare a costurilor altui tip de activități auxiliare.

10. Serviciile/produsele subdiviziunilor auxiliare, cu excepția serviciilor/produselor reciproce, se evaluează la cost efectiv care se determină prin relația:

$$\begin{array}{rcccl} & \text{Costuri de producție, cu} & & \text{Costul} & \text{Costul} \\ & \text{excepția costului} & & \text{serviciilor/} & \text{serviciului/} \\ & \text{serviciilor/produselor} & + & \text{produselor} & \text{produsului} \\ & \text{reciproc primite} & & \text{reciproc} & \text{reciproc prestat/} \\ & & & \text{primite} & \text{transmis} \\ \text{Cost efectiv unitar al} & = & \frac{\text{Cantitatea totală a}}{\text{serviciului/produsului}} & - & \frac{\text{Cantitatea serviciului/produsului}}{\text{reciproc prestat/transmis}} \\ \text{serviciului/produsului} & & \text{activității auxiliare} & & \\ \text{activității auxiliare} & & & & \end{array}$$

11. Costul serviciilor/produselor subdiviziunilor auxiliare, cu excepția serviciilor/produselor reciproce, se contabilizează ca diminuare a costurilor activităților auxiliare concomitent cu majorarea:

1. activelor – la includerea costului serviciilor/produselor subdiviziunilor auxiliare în costul de intrare a imobilizărilor corporale, la reparația (modernizarea) imobilizărilor corporale cu respectarea condițiilor de capitalizare conform SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, la fabricația activelor în subdiviziunile auxiliare;
2. costurilor activităților de bază – la prestarea/transmiterea serviciilor/produselor subdiviziunilor auxiliare către subdiviziunile activităților de bază;

3. cheltuielilor curente – la livrarea serviciilor/produselor subdiviziunilor auxiliare la terți, în scopuri de distribuire, administrative sau de ieșire a activelor imobilizate și circulante etc.

Exemplul 4. *O entitate dispune de o secție de transport și o cazangerie care prestează servicii secțiilor de bază, oficiului entității, terților și reciproc una la alta. Conform politicilor contabile ale entității, costurile de producție se înregistrează prin aplicarea conturilor de gestiune, livrările reciproce dintre secțiile auxiliare se evaluează la cost planificat. Pentru septembrie 201X costul planificat al serviciilor prestate de secția de transport constituie 4,3 lei pe t/km, iar costul planificat al aburilor produși de cazangerie – 1,1 lei/m³.*

În septembrie 201X secția de transport a prestat servicii în volum de 10 920 t/km, inclusiv 6 500 t/km pentru secțiile de bază, 2 620 t/km – pentru oficiul entității, 340 t/km – pentru cazangerie și 1 460 t/km – pentru terți. În această lună secția de transport a suportat costuri în suma de 48 438 lei, cu excepția costului aburului consumat în volum de 2 500 m³.

În baza datelor din exemplu, entitatea în septembrie 201X contabilizează costul aburului consumat în secția de transport în sumă de 2 750 lei (2 500 m³ x 1,1 lei) – ca majorare a costurilor activităților auxiliare (secției de transport) și diminuare a costurilor activităților auxiliare (cazangerie).

În septembrie 201X costul efectiv al serviciilor secției de transport constituie 4,7 lei pe t/km (48 438 lei + 2 750 lei – 340 t/km x 4,3 lei pe t/km) : (10 920 t/km – 340 t/km).

Entitatea decontează costurile secției de transport aferente serviciilor prestate în septembrie 201X pentru:

1. secțiile de bază – ca majorare a costurilor activităților de bază și diminuare a costurilor activităților auxiliare (secției de transport) în sumă de 30 550 lei (6 500 t/km x 4,7 lei pe t/km);

2. oficiul entității – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a costurilor activităților auxiliare (secției de transport) în sumă de 12 314 lei (2 620 t/km x 4,7 lei pe t/km);

3. terți – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a costurilor activității auxiliare (secției de transport) în sumă de 6 862 lei (1 460 t/km x 4,7 lei pe t/km);

4. cazangerie – ca majorare a costurilor activităților auxiliare (cazangerie) și diminuare a costurilor activităților auxiliare (secției de transport) în sumă de 1 462 lei (340 t/km x 4,3 lei pe t/km).

Contabilitatea pierderilor de producție

5. Pierderile de producție cuprind pierderile de stocuri, aferente personalului (de exemplu, retribuțiile aferente staționărilor prevăzute de procesul tehnologic), rebuturile și alte pierderi similare înregistrate în procesul de fabricație a produselor și/sau de prestare a serviciilor.

6. Pierderile de producție se contabilizează:

1. în limita normelor admise – ca majorare a costurilor de producție și diminuare a stocurilor, majorare a datoriilor curente etc.

2. peste limita normelor admise – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a stocurilor, majorare a datoriilor curente etc.

3. Bunurile obținute din rebuturi definitive se evaluează la valoarea realizabilă netă și se contabilizează ca majorare a stocurilor și diminuare a costurilor de producție.

4. Prejudiciul material aferent pierderilor de producție din vina personalului și/sau a terților se recunoaște și se evaluează în conformitate cu legislația în vigoare. Suma prejudiciului material se contabilizează ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente.

Contabilitatea costurilor de producție fără aplicarea conturilor de gestiune

5. Contabilitatea costurilor de producție fără aplicarea conturilor de gestiune se recomandă entităților care confecționează un tip de produs (grupă de produse omogene) sau prestează un tip de serviciu (grupă de servicii omogene). În acest caz costurile de producție se înregistrează nemijlocit în conturile contabilității financiare și se contabilizează ca majorare a stocurilor (producției în curs de execuție) și majorare a datoriilor curente, a amortizării activelor imobilizate, diminuare a stocurilor etc.

Contabilitatea costurilor producțiilor și unităților de deservire

6. Costurile producțiilor și unităților de deservire se înregistrează separat de costurile activităților de bază și auxiliare și se contabilizează într-un cont de gestiune separat. Conform politicilor contabile și

pragului de semnificație, aceste costuri pot fi contabilizate nemijlocit ca cheltuieli curente. În cursul perioadei de gestiune costurile producțiilor și unităților de deservire se contabilizează ca majorare a costurilor sau cheltuielilor curente și majorare a datoriilor curente, amortizării activelor imobilizate, diminuare a stocurilor etc. În cazul contabilizării costurilor într-un cont de gestiune la sfârșitul perioadei de calculație se determină costul produselor și serviciilor producțiilor și unităților de deservire, care se contabilizează ca majorare a stocurilor, cheltuielilor curente și diminuare a costurilor.

Calculația costurilor produselor fabricate și serviciilor prestate

Reguli generale

1. Calculația costului produselor/serviciilor cuprinde următoarele etape principale:
 1. determinarea producției în curs de execuție la începutul perioadei de gestiune;
 2. înregistrarea costurilor directe și indirecte pe activități de bază și auxiliare;
 3. repartizarea costurilor indirecte de producție între costul produselor fabricate/serviciilor prestate și cheltuielile curente;
 4. repartizarea costurilor indirecte de producție repartizabile pe tipuri de produse fabricate/servicii prestate ale subdiviziunilor auxiliare;
 5. repartizarea costurilor indirecte de producție repartizabile pe tipuri de produse fabricate/servicii prestate ale subdiviziunilor de bază;
 6. repartizarea costurilor activităților auxiliare pe tipurile activităților de bază;
 7. evaluarea deșeurilor recuperabile și excluderea valorii lor din costurile de producție;
 8. determinarea costului rebuturilor definitive și scăderea lui din costurile de producție;
 9. determinarea costului produselor secundare și scăderea lui din costurile de producție;
 10. determinarea costului producției în curs de execuție la sfârșitul perioadei de calculație conform SNC „Stocuri” și excluderea acestuia din costul de producție.
11. Calculația costului produselor/serviciilor se efectuează pe obiecte de calculație (de exemplu, produs/grupe de produse omogene, serviciu/grupe de servicii omogene) și perioade de calculație (de exemplu, lună, trimestru, an).
12. Conform politicilor contabile, entitatea determină costul total și/sau costul unitar al produselor fabricate/serviciilor prestate. Costul total se determină pentru cantitatea (volumul) totală a produselor fabricate/serviciilor prestate. Costul unitar al produsului/serviciului se calculează prin raportarea costului total la cantitatea (volumul) totală de produse fabricate/servicii prestate, care este stabilit de entitate în funcție de particularitățile tehnologice (de exemplu, costul unui km, costul unui metru cub, costul unei bucăți).
13. Calculația costului se efectuează în baza unităților de calculație (unităților de măsură), care diferă în funcție de tipul și caracterul produselor fabricate/serviciilor prestate, principalele fiind următoarele:
 1. unitățile fizice (de exemplu, m^2 , m^3 , kg);
 2. unitățile de timp (de exemplu, ore, zile);
 3. unitățile convenționale (de exemplu, unitățile tehnice de măsură, cum ar fi: litru de lapte cu 2,5% grăsime, cai-putere la motoare).
14. Costul efectiv al produselor fabricate se contabilizează ca majorare a stocurilor, activelor imobilizate, cheltuielilor curente (de exemplu, la livrarea producției direct din subdiviziunea de bază) etc. și diminuare a costurilor activităților de bază și auxiliare sau a producției în curs de execuție etc.
15. Costul efectiv al serviciilor prestate se contabilizează ca majorare a activelor imobilizate și circulante, costurilor, cheltuielilor curente și diminuare a costurilor activităților de bază și auxiliare etc.

Metode de calculație a costurilor

16. Calculația costurilor poate fi efectuată prin următoarele metode principale: metoda globală, metoda pe faze, metoda pe comenzi, metoda costului standard sau alte metode stabilite în politicile contabile.

17. În conformitate cu politicile contabile, entitatea poate să utilizeze o metodă distinctă de calculație, mai multe metode sau o combinație de metode de calculație a costurilor produselor fabricate/serviciilor prestate, în funcție de particularitățile organizațional-tehnologice și necesitățile informațional-decizionale.

18. În cazul în care se modifică semnificativ procesul organizatorico-tehnologic, se poate schimba și metoda de calculație a costului. Efectele modificării metodei de calculație se contabilizează în conformitate cu SNC "Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare".

19. Metoda globală de calculație a costurilor poate fi aplicată de către entitățile care confecționează un tip de produs sau o grupă de produse omogene, execută un tip de lucrări sau prestează un tip de serviciu (de exemplu, producerea de energie electrică, extragerea de piatră, prestarea serviciilor de transport).

20. În cazul aplicării metodei globale toate costurile de producție sînt considerate costuri directe.

21. Costul unitar pe produs sau serviciu la aplicarea metodei globale se determină prin raportarea totalului costurilor directe la cantitatea de produse fabricate/servicii prestate în perioada de calculație.

Exemplul 5. În iunie 201X o entitate a fabricat 150 kg de produs și a suportat următoarele costuri:

1. materiale în sumă de 20 000 lei,
2. cu personalul (inclusiv contribuțiile pentru asigurările sociale obligatorii de stat și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală) – 6 000 lei; și
3. amortizarea utilajului de producție – 6 250 lei.

În baza datelor din exemplu, entitatea în iunie 201X contabilizează:

1. costurile de producție suportate în sumă de 32 250 lei (20 000 lei + 6 000 lei + 6 250 lei) - ca majorare a costurilor activităților de bază și:

1. diminuare a stocurilor - 20 000 lei,
2. majorare a datoriilor curente - 6 000 lei,
3. majorarea amortizării imobilizărilor corporale - 6 250 lei;

1. costul produselor fabricate în sumă de 32 250 lei – ca majorare a stocurilor (produselor finite) și diminuare a costurilor activităților de bază.

Conform datelor din exemplu, costul unitar al produsului fabricat constituie 215 lei/kg (32 250 lei : 150 kg).

4. Metoda de calculație a costului pe faze poate fi aplicată în cazul confecționării produselor în masă sau în serii mari (de exemplu, producerea cimentului, ceramicii, zahărului, conservelor, înghețatei, produselor de panificație, uleiului vegetal, textilelor). Faza de calculație se stabilește de către entitate de sine stătător și poate să coincidă sau să nu coincidă cu faza (stadiul) de producție.

5. În cazul aplicării metodei de calculație a costului pe faze, costurile se acumulează pe faze de calculație. Costul produselor cuprinde costurile acumulate în fazele precedente și costurile aferente fazei de fabricație respective.

6. Metoda de calculație a costului pe faze are două variante:

1. fără semifabricate, care prevede calcularea costurilor producției în curs de execuție și a produselor finite pe faze de fabricație la finele perioadei stabilite de entitate, prin însumarea costurilor tuturor fazelor;

2. cu semifabricate, care prevede calculația costurilor produselor finite, producției în curs de execuție și a semifabricatelor din producție proprie. Aplicarea variantei cu semifabricate prevede acumularea costurilor directe și indirecte, inclusiv costul semifabricatului din faza anterioară. În acest caz, costul semifabricatului obținut se transferă, după caz, în faza următoare în care, de asemenea, se alocă costurile de producție acumulate. Costul calculat în ultima fază constituie costul produsului finit. Semifabricatele din producție proprie pot fi utilizate în procesul de producție, pentru necesitățile interne ale entității sau pot fi vândute.

Metoda de calculație a costului pe faze este prezentată în exemplul din anexa 1.

3. Metoda de calculație a costului pe comenzi poate fi aplicată de entitățile ce fabrică producție individuală sau în serii mici, care se caracterizează prin exemplare (grupe) unice care nu se repetă sau se repetă rar (de exemplu, fabricația de utilaje, producerea mobilei la comandă, reparația mașinilor și utilajelor). În cazul acestei metode obiectul de calculație îl constituie comanda care poate fi: un produs sau o serie de produse, un serviciu sau o grupă de servicii, o lucrare sau un complex de lucrări etc.

4. În cazul aplicării metodei de calculație a costului pe comenzi costurile se identifică și se acumulează pe fiecare comandă. Pentru comenzile nefinisate costul producției în curs de execuție include costurile acumulate în perioadele de gestiune precedente și curentă. Perioada de calculație constituie termenul de executare a comenzii.

Exemplul 6. În noiembrie 201X o entitate a început executarea comenzilor „A” și „B”. Comanda „A” a fost finisată în aceeași lună, iar comanda „B” a rămas neterminată la sfârșitul anului 201X. Informația cu privire la costurile suportate este prezentată în tabelul 4.

Tabelul 4

Date inițiale

(în lei)

Costuri	noiembrie		decembrie
	comanda		
	„A”	„B”	„B”
1. Costul producției în curs de execuție la începutul perioadei de gestiune	-	-	18 060
2. Costurile suportate în perioada de gestiune, inclusiv:	9 030	18 060	4 150
2.1. Costuri materiale directe și repartizabile	5 000	10 000	2 500
2.2. Costuri cu personalul directe și repartizabile	2 530	5 060	1 500
2.3. Costuri indirecte de producție	1 500	3 000	150
3. Costul producției în curs de execuție la sfârșitul lunii	-	18 060	22 210
4. Costul total pe comanda finisată	9 030	-	-

În baza datelor din exemplu entitatea contabilizează:

în noiembrie 201X:

1. costurile de producție suportate aferente comenzii „A” în sumă de 9 030 lei (5 000 lei + 2 530 lei + 1 500 lei) - ca majorare a costurilor activităților de bază, și:

1. diminuare a stocurilor – 5 000 lei,
2. majorare a datoriilor curente – 2 530 lei,
3. diminuare a costurilor indirecte de producție – 1 500 lei;

1. costul produselor finite aferente comenzii „A” în sumă de 9 030 lei – ca majorare a stocurilor și diminuare a costurilor activităților de bază;

2. costurile de producție suportate aferente comenzii „B” în sumă de 18 060 lei (10 000 lei + 5 060 lei + 3 000 lei) – ca majorare a costurilor activităților de bază, și:

1. diminuare a stocurilor – 10 000 lei;
2. majorare a datoriilor curente – 5 060 lei;
3. diminuare a costurilor indirecte de producție – 3 000 lei;

1. costul producției în curs de execuție aferente comenzii „B” în sumă de 18 060 lei – ca majorare a stocurilor și diminuare a costurilor activităților de bază.

în decembrie 201X

1. costurile de producție suportate aferente comenzii „B” în sumă de 22 210 lei (20 560 lei + 1 500 lei + 150 lei) – ca majorare a costurilor activităților de bază, și:

1. diminuare a stocurilor – 20 560 lei (18 060 lei + 2 500 lei);
2. majorare a datoriilor curente – 1 500 lei;
3. diminuare a costurilor indirecte de producție – 150 lei;

1. costul produselor în curs de execuție aferente comenzii „B” în sumă de 22 210 lei – ca majorare a stocurilor și diminuare a costurilor activităților de bază.

4. Metoda de calculație a costului standard prevede stabilirea unor standarde (norme) în baza normelor de consum al materialelor, normativelor costurilor cu personalul etc. Aceste standarde trebuie revizuite și ajustate periodic în funcție de modificarea condițiilor procesului de producție sau de prestare a serviciilor (de exemplu, aplicarea unor tehnologii noi), precum și a altor modificări (de exemplu, a tarifelor, a prețurilor).

5. În cadrul metodei de calculație a costului standard, costul stocurilor și al altor resurse consumate la fabricația produselor/prestarea serviciilor se contabilizează la costul standard (normat) ca

majorare a costurilor activităților de bază și/sau auxiliare și diminuare a stocurilor, majorare a amortizării a activelor imobilizate, a datoriilor curente etc. Produsele obținute în cursul perioadei se evaluează la costul standard (normativ) și se contabilizează ca majorare a stocurilor și diminuare a costurilor activităților de bază și/sau auxiliare.

6. Abaterile (modificările) costurilor standard se înregistrează în mod separat și se contabilizează, astfel:

1. abaterile favorabile (costul efectiv este mai mic decât costul standard) – ca majorare a stocurilor, diminuare a datoriilor curente și diminuare a abaterilor;

2. abaterile nefavorabile (costul efectiv este mai mare decât costul standard) – ca majorare a abaterilor și diminuare a stocurilor, majorare a datoriilor curente etc.

3. În cazul utilizării metodei de calculație a costului standard costul efectiv al produselor fabricate/serviciilor prestate se determină prin ajustarea costului standard cu abaterile (modificările) înregistrate și se contabilizează în felul următor:

1. abaterile favorabile – ca majorare a abaterilor și diminuare a stocurilor (produse finite/produse în curs de execuție) și/sau a cheltuielilor curente (costul vânzărilor);

2. abaterile nefavorabile – ca majorare a stocurilor (produse finite/produse în curs de execuție) și/sau a cheltuielilor curente (costul vânzărilor) și diminuare a abaterilor.

Prezentarea informațiilor

1. În nota explicativă la situațiile financiare ale entității se prezintă cel puțin următoarele informații privind costurile de producție:

1. modul (varianta) de contabilizare a costurilor de producție;
2. metodele de repartizare a costurilor materiale și cu personalul repartizabile;
3. metodele (procedeele) de repartizare a costurilor indirecte de producție;
4. metodele de calculație a costului produselor fabricate și serviciilor prestate;
5. pierderile din producție înregistrate în perioada de gestiune.

Prevederi tranzitorii

6. Prezentele indicații metodice se aplică începând cu data intrării în vigoare.

Data intrării în vigoare

7. Prezentele indicații metodice intră în vigoare la 1 ianuarie 2014.

Modul de calculație a costului produselor prin metoda pe faze

Date inițiale. În august 201X o entitate a confecționat două tipuri de produse „A” și „C”, precum și semifabricatul „X” care se fabrică în faza I și este utilizat în confecționarea produsului „C” și vândut terților.

Conform politicilor contabile, entitatea aplică metoda de calculație pe faze pentru produsul „A” (variantea fără semifabricate), pentru produsul „C” și semifabricatul „X” (variantea cu semifabricate), iar perioada de calculație este stabilită luna.

Semifabricatul „X” în valoare de 1 200 lei a fost utilizat în procesul de producție a produsului „C”, iar restul - depozitat.

La începutul lunii august 201X costul producției în curs de execuție pentru produsul „A” constituie 1 100 lei.

Mai jos este prezentată informația cu privire la costurile suportate de către entitate.

(în lei)

Costuri	Produse		Semifabricate
	„A”	„C”	„X”
Faza I			
1. Costuri suportate, inclusiv:	1 450	-	1 500
1.1. Costuri materiale directe	1 000		1 000
1.2. Costuri directe cu personalul	300		400
1.3. Costuri indirecte de producție	150		100
Faza II			
2. Costuri suportate, inclusiv:	2 200	1 400	
2.1. Costuri materiale directe	900	100	
2.2. Costuri directe cu personalul	1 200	1 000	
2.3. Costuri indirecte de producție	100	300	

În baza datelor din exemplu, în august 201X entitatea contabilizează costurile în cazul aplicării variantei:

fără semifabricate (produsul „A”):

în faza I:

1. costurile de producție suportate pentru fabricația produsului „A” în sumă de 2 550 lei (1 100 lei + 1 000 lei + 300 lei + 150 lei) - ca majorare a costurilor activităților de bază, și:

1. diminuare a stocurilor – 2 100 lei (1 100 lei + 1 000 lei);
2. majorare a datoriilor curente – 300 lei;
3. diminuare a costurilor indirecte de producție – 150 lei.

în faza II:

1. costurile de producție suportate pentru produsul „A” în sumă de 2 200 lei (900 lei + 1 200 lei + 100 lei) - ca majorare a costurilor activităților de bază, și:

1. diminuare a stocurilor – 900 lei;
2. majorare a datoriilor curente – 1 200 lei;
3. diminuare a costurilor indirecte de producție - 100 lei;
4. costul produsului „A” în sumă de 4 750 lei (2 550 lei + 2 200 lei) – ca majorare a stocurilor și diminuare a costurilor activităților de bază.

cu semifabricate (semifabricatul „X” și produsul „C”):

în faza I:

1. costurile de producție suportate pentru fabricația semifabricatului „X” în sumă de 1 500 lei (1 000 lei + 400 lei + 100 lei) – ca majorare a costurilor activităților de bază și:

1. diminuare a stocurilor – 1 000 lei;
1. majorare a datoriilor curente – 400 lei;
2. diminuare a costurilor indirecte de producție – 100 lei;

1. costul semifabricatului „X” din producție proprie în sumă de 1 500 lei – ca majorare a stocurilor (semifabricatelor) și diminuare a costurilor activităților de bază.

în faza II:

1. costurile de producție suportate pentru fabricația produsului „C” în sumă de 2 600 lei [1 200 lei (costul semifabricatului „X”) + 1 400 lei (costuri suportate în faza II)] - ca majorare a costurilor activităților de bază, și:

- diminuare a stocurilor – 1 300 lei (1 200 lei + 100 lei);

- majorare a datoriilor curente – 1 000 lei;

- diminuare a costurilor indirecte de producție - 300 lei;

2. costul produsului „C” în sumă 2 600 lei – ca majorare a stocurilor și diminuare a costurilor activităților de bază.

