

AUDITAREA PRODUCȚIEI ȘI A VARIAȚIEI STOCURILOR – ÎNTRE RAȚIONAMENT ȘI CREATIVITATE

expert contabil **DELIA Deliu**

Universitatea de Vest din Timișoara
Facultatea de Economie și de Administrare a Afacerilor
Master – Audit Financiar Contabil, anul II
delia.deliu@yahoo.com

Rezumat

Prin această lucrare, ne-am propus prezentarea aspectelor teoretice, respectiv a testelor de audit pentru a determina nu doar raționamentele ce țin de corectitudinea afectării Contului de Profit și Pierdere prin intermediul conturilor de produse finite, diferențe de preț aferente produselor finite și producția neterminată în cursul unui exercițiu financiar, ci și aspectele ce țin de creativitatea utilizării conturilor 711/712 – “Venituri aferente costurilor stocurilor de produse/serviciilor în curs de execuție” (vechiul cont 711 – “Variația stocurilor”).

În ceea ce privește auditarea Contului de Rezultate, pe parcursul misiunii sale, auditorul examinează insuficiențele și anomaliile constatate și propune – dacă este cazul – ajustarea situațiilor financiare întocmite de managementul societății. De asemenea, acesta examinează situația comparativă a diverselor conturi de venituri și cheltuieli, analizând soldurile intermediare de gestiune rezultate și stabilind concluziile ce se impun.

Așadar, obiectivele de audit legate de modul de afectare al Contului de Profit și Pierdere prin intermediul conturilor de produse finite, diferențe de preț privind produsele finite și producție în curs de execuție, pot fi următoarele:

1. *Să se determine dacă societatea a reflectat într-o manieră adecvată operațiile de înregistrare, respectiv de descărcare a producției și lucrărilor în curs, prin intermediul conturilor 711/712 – “Venituri aferente costurilor stocurilor de produse/serviciilor în curs de execuție” (vechiul cont 711 – “Variația stocurilor”);*
2. *Să se determine dacă în cursul exercițiului, la fiecare final de lună, s-au calculat corect diferențele de preț aferente produselor finite;*
3. *Să se determine dacă în cursul exercițiului, coeficientul de repartizare a diferențelor de preț asupra produselor finite vândute (“K”) a fost calculat corect.*

Cuvinte cheie: *auditul stocurilor, majorarea/diminuarea costului de producție, subevaluarea/supraevaluarea producției în curs de execuție, variația stocurilor*

Clasificare JEL: M42 - Audit

Introducere – prevederi legislative cu privire la costul produselor

În sistemul contabil românesc, cheltuielile efectuate pentru obținerea produselor finite (asimilăm aici: produse finite, semifabricate, produse reziduale, produse și servicii în curs de execuție) sunt compensate prin înregistrarea unor venituri în momentul predării acestora la magazia de produse finite, și apoi corectarea lor prin înregistrarea diferențelor de preț la finele lunii.

Datorită acestui fapt, și a funcționii mai complexe a conturilor 711 – “Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”, respectiv 712 – “Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție” (conturi noi introduse începând cu 1 ianuarie 2010, care provin din contul vechi 711 – “Variația stocurilor”), această secțiune de audit prezintă, de obicei, un *grad de risc ridicat*. De asemenea, specificul acestor conturi impune o bună cunoaștere a sistemului de calculație a costurilor de producție.

Normele în vigoare, care trebuie luate în considerare în determinarea *costului produselor*, sunt sintetizate în schema de mai jos:

Tabel nr. 1 – Sinteză privind prevederile legislative cu privire la costul produselor

	Ordinul 3055 din 29 octombrie 2009, pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene	Ordinul 1826 din 22 decembrie 2003, pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune	Standardul Internațional de Contabilitate IAS 2 – “Stocuri ”
<i>Sfera de cuprindere/ prevederi generale:</i>	- elemente legate de <i>costul stocurilor</i> (reținem doar cele legate de activitatea de producție)	- stabilește cadrul de organizare al <i>contabilității de gestiune</i> în cadrul societăților comerciale	- prevede, în cadrul paragrafelor 12-14, elementele care trebuie luate în calcul la <i>determinarea costului produselor</i>
<i>Costul produselor – sinteză</i>	- la data intrării: bunurile se evaluează și se înregistrează la <i>valoarea de intrare</i> (în cazul produselor finite: costul de producție , ce cuprinde costul de achiziție al materiilor prime și materialelor consumabile, respectiv cheltuielile de producție direct atribuibile bunului); - distincția cheltuieli directe /indirecte; - atenție la <i>elementele de cheltuieli care nu trebuie incluse în costul stocurilor</i> , ci sunt recunoscute drept <i>cheltuieli ale perioadei în care au survenit</i> .	- trebuie respectate o serie de <i>principii</i> ; - distincția cheltuieli directe / indirecte, cheltuieli de desfacere, cheltuieli generale de administrație; - atenție, deasemenea, la cheltuielile care nu trebuie incluse în costul produselor, ci trebuie recunoscute drept <i>cheltuieli ale perioadei</i> – pe lângă cele stipulate deja de OMFP 3055/2009, acest act normativ mai adaugă <i>regia fixă nealocată costului</i> ; - <i>regia fixă</i> este inclusă în costurile de producție, în funcție de capacitatea normală de producție; dacă regia fixă totală nealocată pe costuri se determină conform formulei precizate, ultimele două cerințe ale IAS 2 sunt respectate.	- costurile de prelucrare a stocurilor includ costurile directe , și o parte din regia de producție fixă și variabilă , în funcție de gradul în care aceste regii contribuie la transformarea materialelor în produse finite; - valoarea regiei fixe alocate fiecărei unități produse nu se majorează ca urmare a obținerii unei producții scăzute sau a neutilizării unor active; în exercițiile în care se înregistrează o producție neobișnuit de mare, valoarea regiei fixe alocate fiecărei unități produse este diminuată, astfel încât stocurile să nu fie evaluate la o valoare mai mare decât costul lor;
<i>Producția în curs de execuție</i>	- se determină prin inventarierea producției neterminate la sfârșitul perioadei, prin metode tehnice de constatare a gradului de finalizare sau a stadiului de efectuare a operațiilor tehnologice și evaluarea acestora la costurile de producție.		
<i>Diferențele de preț față de costul de producție</i>	- trebuie evidențiate distinct în contabilitate, fiind recunoscute în costul activului - repartizarea diferențelor de preț asupra valorii bunurilor ieșite și asupra stocurilor se efectuează cu ajutorul unui coeficient (de repartizare) care se calculează astfel:		
	$K = \frac{\text{Soldul inițial al diferențelor de preț} + \text{Diferențe de preț aferente intrărilor în cursul perioadei, cumulate de la începutul exercițiului financiar până la finele perioadei de referință}}{\text{Soldul inițial al stocurilor la preț de înregistrare} + \text{Valoarea intrărilor în cursul perioadei la preț de înregistrare, cumulat de la începutul exercițiului financiar până la finele perioadei de referință}}$		
	- acest coeficient se înmulțește cu valoarea bunurilor ieșite din gestiune la preț de înregistrare, iar suma rezultată se înregistrează în conturile conrespunzătoare în care au fost înregistrate bunurile ieșite. La sfârșitul perioadei, soldurile conturilor de diferențe se cumulează cu soldurile conturilor de stocuri, la preț de înregistrare, astfel încât aceste conturi să reflecte <i>valoarea stocurilor la costul de producție</i> .		

1. Studiu asupra conturilor 711/712 – “Venituri aferente costurilor stocurilor de produse/serviciilor în curs de execuție” (vechiul cont 711 – “Variația stocurilor”)

Funcțiunea conturilor 711/712 – “Venituri aferente costurilor stocurilor de produse/serviciilor în curs de execuție” (vechiul cont 711 – “Variația stocurilor”) este destul de simplă din punct de vedere al “contării”, motiv pentru care nu vom mai insista asupra acesteia. Dificultatea apare însă la stabilirea valorii acestor articole contabile, valorile fiind determinate de nivelul cheltuielilor din perioada respectivă:

1. **345 = 711 (obținerea produselor finite)** – de obicei se face la un *cost prestabilit* (sau la preț de vânzare); fiecare notă de predare a produselor finite se înregistrează în contabilitate la o valoare determinată astfel: $(Cantitate) * (Costul\ standard) = Valoare$;
2. **341 = 711 vs 711 = 341 (înregistrarea semifabricatelor)** – atrage, după sine, în unele cazuri, creșterea artificială a soldului contului 711, încărcând, deasemenea, rulajele conturilor de cheltuieli printr-o dublă dimensionare (în urma înregistrărilor aferente: $301 = 341, 601 = 301$);
3. **348 = 711 (diferențele de preț aferente producției obținute)** – această înregistrare se face după cum urmează:

Producția la cost standard > Costul efectiv →	înregistrare în roșu
Producția la cost standard < Costul efectiv →	înregistrare în negru

4. **348 = 711 (descărcarea diferențelor de preț aferente produselor finite vândute)** – valoarea acestei înregistrări se determină prin aplicarea coeficientului “K” la costul prestabilit al produselor finite;
5. **331 = 711 (înregistrarea producției în curs la finele perioadei)** – valoarea acestei înregistrări se determină în urma unei estimări a costului efectiv al producției aflate pe fluxul de producție, sau printr-o estimare cantitativă – de exemplu, asimilarea a 100 de bucăți lansate și aflate pe flux cu 45 de bucăți produs finit;

Deoarece valoarea producției finite se determină prin cumularea soldurilor conturilor 345 și 348, rezultând o valoare la cost efectiv, iar 331 este de asemenea la cost efectiv, rezultă că pentru auditor este foarte importantă investigarea modului de determinare a costului efectiv în cadrul fiecărei societăți auditate. Din acest motiv se justifică și o clasificare a cheltuielilor din punct de vedere al încorporării/neîncorporării în costul produselor.

Raționamente și reguli

Ipoteza 1:

- societatea desfășoară activitate, recepționează produse finite, dar nu vinde; în timpul lunii, se fac doar cheltuieli care se pot încorpora în costul produselor conform legii;

Monografia contabilă:

Cheltuieli efectuate în cursul perioadei:

• <i>materii prime</i>	$601 = 301$	<i>500 lei</i>
• <i>materiale consumabile</i>	$602 = 302$	<i>150 lei</i>
• <i>utilități</i>	$605 = 401$	<i>200 lei</i>
• <i>salarii</i>	$641 = 421$	<i>350 lei</i>
• <i>amortizare</i>	$681 = 281$	<i>175 lei</i>
Total cheltuieli efectuate în lună:		<u><i>1.375 lei</i></u>
Produse finite recepționate:	50 bc. la cost prestabilit:	24 lei
• <i>recepție produse finite</i>	$345 = 711$	<i>1.200 lei (50 bc. x 24 lei/bc.)</i>

Produția neterminată la finele lunii estimată la:	230 lei
• <i>producție în curs</i>	$331 = 711$ 230 lei
Costul efectiv al produselor finite:	$1.375 \text{ lei} - 230 \text{ lei} = 1.145 \text{ lei}$
<u>Produse la cost prestabilit:</u>	<u>1.200 lei</u>
Diferență favorabilă:	55 lei
• <i>diferențe de cost</i>	$348 = 711$ - 55 lei
Total venituri:	$1.200 \text{ lei} + 230 \text{ lei} - 55 \text{ lei} = 1.375 \text{ lei}$
<u>Total cheltuieli:</u>	<u>1.375 lei</u>
Rezultat	0 lei

Regula 1: În cazul în care cheltuielile înregistrate în cursul unei perioade sunt în întregime încorporabile în costul produselor, iar în perioada respectivă societatea nu vinde nimic, rezultatul activității ei este egal cu 0 (veniturile fiind egale cu cheltuielile).

Ipoteza 2:

- societatea desfășoară activitate, recepționează produse finite, dar nu vinde;
- în timpul lunii, se fac atât cheltuieli care încorporabile în costul produselor conform legii, dar se înregistrează și cheltuieli cu dobânda în valoare de 50 lei, care sunt neîncorporabile;

Monografia contabilă:

Analog – ipoteza 1, cu mențiunea că pe lângă *materii prime, materiale consumabile, utilități, salarii și amortizare*, includem – conform premisei – și *dobânzile*:

• <i>dobânzi</i>	$666 = 5121$ 50 lei
Total cheltuieli efectuate în lună:	$1.375 + 50$ <u>1.425 lei</u>
Total venituri:	$1.200 \text{ lei} + 230 \text{ lei} - 55 \text{ lei} = 1.375 \text{ lei}$
<u>Total cheltuieli:</u>	<u>1.425 lei</u>
Rezultat (pierdere)	- 50 lei

Regula 2: În cazul în care, dintre cheltuielile înregistrate în cursul unei perioade, o parte sunt neîncorporabile, iar în perioada respectivă societatea nu vinde nimic, rezultatul activității va fi o pierdere de mărime egală cu suma cheltuielilor neîncorporabile.

Astfel putem afirma că, dacă sunt folosite corect, conturile 711, respectiv 712, ce țin de Variația stocurilor, nu pot duce la obținerea de profit, prin însuși modul de determinare al valorilor înregistrărilor în care este folosit. El sunt niște conturi de venituri care este menit să compenseze costul efectiv al activității de producție.

Pe baza acestui raționament, mai putem formula următoarele reguli:

Regula 3: În cazul în care, în cursul unei perioade se înregistrează doar cheltuieli încorporabile, iar în acea perioadă societatea vinde produse finite la un preț superior costului efectiv de producție, rezultatul activității va fi un profit de mărime egală cu diferența între veniturile din vânzări și costul efectiv al produselor vândute.

Regula 4: În cazul în care, în cursul unei perioade se înregistrează atât cheltuieli încorporabile cât și cheltuieli neîncorporabile, iar în acea perioadă societatea vinde produse finite la un preț superior costului efectiv de producție (nu se înregistrează și alte venituri), rezultatul activității se va determina pe baza următoarei relații:
(Veniturile din vânzări) – (Costul efectiv al produselor vândute) – (Cheltuielile neîncorporabile)

Ipoteza 3:

- o societate produce bunuri cu ciclu lung de fabricație; se lansează în fabricație o singură unitate, iar a doua se va lansa în luna a 4-a; presupunem că este prima lună de activitate, iar produsul se va finaliza în 2,5 luni (recepția produsului finite se va face în cursul lunii a 3-a); se înregistrează doar cheltuieli încorporabile;
- până la vânzare (în cursul lunii a 3-a), nu se înregistrează venituri din alte activități;

Monografie contabilă:

→ Luna 1 – Analog – ipoteza 1, **Rezultat = 0 lei**

→ Luna 2

Reluarea producției în curs de la finele lunii precedente:

- *producție în curs* $331 = 711$ - 1.375 lei

Cheltuieli efectuate în cursul perioadei:

- *materii prime* $601 = 301$ 600 lei
- *materiale consumabile* $602 = 302$ 150 lei
- *utilități* $605 = 401$ 200 lei
- *salarii* $641 = 421$ 400 lei
- *amortizare* $681 = 281$ 175 lei

Total cheltuieli efectuate în lună: 1.525 lei

Producția în curs la finele lunii = total cheltuieli încorporabile: 1.375 lei + 1.525 lei

- *producție în curs* $331 = 711$ 2.900 lei

La finele lunii, "T-ul" contului 711 arată astfel:

Sold inițial + Rulaj debitor - Rulaj creditor = Sold final creditor; 0 lei + 1.375 lei - 2.900 lei = - 1.525 lei

Total venituri în cursul lunii a 2-a: 1.525 lei

Total cheltuieli în cursul lunii a 2-a: 1.525 lei

Rezultat **0 lei**

→ Luna 3

Reluarea producției în curs de la finele lunii precedente:

- *producție în curs* $331 = 711$ - 2.900 lei

Cheltuieli efectuate până la jumătatea lunii:

- *materii prime* $601 = 301$ 300 lei
- *materiale consumabile* $602 = 302$ 75 lei
- *utilități* $605 = 401$ 100 lei
- *salarii* $641 = 421$ 200 lei
- *amortizare* $681 = 281$ 80 lei

Total cheltuieli efectuate în lună: 755 lei

Recepția produsului finit la cost efectiv de producție: 1.375 lei + 1.525 lei + 755 lei

- *produse finite* $345 = 711$ 3.655 lei

Vânzarea produsului finit cu o marjă de profit de 20%:

- *venituri din vânzare* $411 = 701$ 4.386 lei

Descărcarea produselor finite vândute:

- *scoatere din gestiune* $345 = 711$ - 3.655 lei

La finele lunii, "T-ul" contului 711 arată astfel:

Sold inițial + Rulaj debitor - Rulaj creditor = Sold final debitor; 0 lei + 6.555 lei - 3.655 lei = 2.900 lei

Total venituri în cursul lunii a 2-a (4.386 - 2.900): 1.486 lei

Total cheltuieli în cursul lunii a 2-a: 755 lei

Rezultat (profit) **731 lei**

După cum se poate vedea, profitul înregistrat reprezintă exact 20% din costul efectiv al produsului finit. În ceea ce privește contul 711, putem face următoarele calcule:

Rulajul creditor al contului 711 aferent produselor finite obținute:	3.655 lei
Soldul final al producției în curs la finele lunii a 2-a:	(2.900 lei)
Diferența:	755 lei
Total cheltuieli încorporabile înregistrate în luna a 2-a:	755 lei

Regula 5: Rulajul creditor al contului 711 aferent notelor de predare a produselor finite din perioadă (la cost standard)

(+/-) Rulajul contului 711 corespunzător diferențelor de preț aferente produselor obținute
 (+) Rulajul creditor al contului 711 aferent producției în curs la finele perioadei
 (-) Valoarea producției în curs la finele perioadei precedente
 = Totalul cheltuielilor încorporabile înregistrate în perioada auditată

În cazul în care totalul cheltuielilor încorporabile dintr-o perioadă determinat pe baza bilanței de verificare este mai mic decât valoarea înregistrărilor $345 = 711$, $348 = 711$ și $331 = 711$ din care se scade valoarea producției neterminate de la finele perioadei precedente, atunci societatea și-a majorat artificial rezultatul prin aceste operațiuni. În cazul în care totalul cheltuielilor încorporabile este mai mic, atunci societatea și-a diminuat artificial rezultatul în perioada respectivă (vezi figura de mai jos).

TOTALUL CHELTUIELILOR ÎNCORPORABILE DIN CURSUL UNEI PERIOADE	RULAJUL CONTULUI 711 AFERENT PRODUSELOR FINITE OBȚINUTE + RULAJUL CONTULUI 711 AFERENT DIFERENȚELOR DE PREȚ PENTRU PRODUSELE OBȚINUTE + RULAJUL CONTULUI 711 AFERENT PRODUCȚIEI ÎN CURS - SOLDUL CONTULUI 331 LA FINELE LUNII PRECEDENTE
--	--

Figura nr. 1 – Totalul cheltuielilor încorporabile din cursul unei perioade

Ipoteza 4:

- societatea se află în prima lună de activitate; în prima lună se recepționează 100 bucăți produse finite, înregistrate la un cost prestabilit de 20 lei / bucată, iar în a doua lună se recepționează 120 de bucăți produse finite, înregistrate la același cost prestabilit; costul efectiv al produselor obținute este de 25 lei în prima lună și de 24 de lei în luna a 2-a;
- în prima lună se vând 75 de bucăți produs finit, iar în luna a 2-a se vând:
 - a) 100 bucăți;
 - b) 145 bucăți;

Calculul coeficientului de repartizare a diferențelor de preț aferente produselor finite vândute se va efectua conform formulei cerute de Ordinul 3055/2009.

- Monografie contabilă:

→ Luna 1

Obținerea a 100 de bucăți produs finit la cost prestabilit de 20 lei;

- *recepție produse finite* $345 = 711$ 2.000 lei

Înregistrarea diferențelor de preț la finele lunii ((25 lei – 20 lei) x 100):

- *diferențe de preț* $348 = 711$ 500 lei

Descărcarea de gestiune aferentă produselor vândute (75 de bucăți x 20 lei):

- *scoatere din gestiune* $711 = 345$ 1.500 lei

Calculul coeficientului "K" pentru descărcarea diferențelor de preț aferente produselor vândute:

$K = (\text{Sold inițial } 348 + \text{Rulajul cumulată aferent intrărilor de produse finite}) / (\text{Sold inițial } 345 + \text{Intrări de produse finite, cumulată de la începutul exercițiului}); K = 0 + 500 / 0 + 2.000 = 0,25$

Diferențe de preț de repartizat = 1.500 lei x 0,25 = 375 lei

- *diminuaire 348* $711 = 348$ 375 lei

La final de lună, situația conturilor 345 și 348 este următoarea:

345: Sold inițial + Rulaj debitor - Rulaj creditor = Sold final debitor; 0 lei + 2.000 lei – 1.500 lei = 500 lei

348: Sold inițial + Rulaj debitor - Rulaj creditor = Sold final debitor; 0 lei + 500 lei – 375 lei = 125 lei

Dacă ar fi să vindem și restul de produse finite rămase în stoc, în valoare de 500 lei, contul 348 ar trebui să se soldeze și el, pentru că nu ar mai avea obiect. Având în vedere că alte mișcări care să influențeze coeficientul "K" nu s-au produs, se verifică următoarea corelație:

$(\text{Soldul final } 345) * (K \text{ aferent lunii respective}) = \text{Soldul final } 348; 500 \text{ lei} * 0,25 = 125 \text{ lei}$

→ Luna 2

Obținerea a 120 de bucăți produs finit la cost prestabilit de 20 lei;

- *recepție produse finite* $345 = 711$ 2.400 lei

Înregistrarea diferențelor de preț la finele lunii ((24 lei – 20 lei) x 120):

- *diferențe de preț* $348 = 711$ 480 lei

a) **Descărcarea de gestiune aferentă produselor vândute (100 de bucăți x 20 lei):**

- *scoatere din gestiune* $711 = 345$ 2.000 lei

Calculul coeficientului “K” pentru descărcarea diferențelor de preț aferente produselor vândute:

$K = (\text{Sold inițial } 348 + \text{Rulajul cumulată aferent intrărilor de produse finite}) / (\text{Sold inițial } 345 + \text{Intrări de produse finite, cumulată de la începutul exercițiului}); K = (0+500+480)/(0+2.000+2.400) = 980/4.400 = 0,22$

Diferențe de preț de repartizat = 2.000 lei x 0,22 = 440 lei

- *diminuare 348* $711 = 348$ 440 lei

La final de lună, situația conturilor 345 și 348 este următoarea:

345: Sold inițial + Rulaj debitor - Rulaj creditor = Sold final debitor; 500 lei + 2.400 lei – 2.000 lei = 900 lei

348: Sold inițial + Rulaj debitor - Rulaj creditor = Sold final debitor; 125 lei + 480 lei – 440 lei = 165 lei

Dacă verificăm corelația care am prezentat-o la finalul lunii 1, se observă că nu se mai respectă: (Soldul final 345) * (K aferent lunii respective) = Soldul final 348

$900 \text{ lei} * 0,22 = 198 \text{ lei}$, valoare care este diferită de Soldul final al contului 348.

Motivul pentru care această corelație nu se mai verifică și la finalul lunii a 2-a este unul din următoarele două variante: fie ecuația corelației nu este suficient de complexă (nu ia în considerare toate variabilele), fie formula de determinare a coeficientului “K” propusă prin Ordinul 3055/2009 este greșită;

Pentru a determina care dintre aceste două variante este cea adevărată, am presupus următoarea situație care poate avea loc într-o societate: în cursul lunii a 2-a se vând toate produsele finite existente în stoc: 25 de bucăți rămase din prima lună + 120 de bucăți produse în luna a 2-a = 145 de bucăți.

b) **Descărcarea de gestiune aferentă produselor vândute (145 de bucăți x 20 lei):**

- *scoatere din gestiune* $711 = 345$ 2.900 lei

Calculul coeficientului “K” pentru descărcarea diferențelor de preț aferente produselor vândute:

$K = (\text{Sold inițial } 348 + \text{Rulajul cumulată aferent intrărilor de produse finite}) / (\text{Sold inițial } 345 + \text{Intrări de produse finite, cumulată de la începutul exercițiului}); K = (0+500+480)/(0+2.000+2.400) = 980/4.400 = 0,22$

Diferențe de preț de repartizat = 2.900 lei x 0,22 = 638 lei

- *diminuare 348* $711 = 348$ 638 lei

La final de lună, situația conturilor 345 și 348 este următoarea:

345: Sold inițial + Rulaj debitor - Rulaj creditor = Sold final debitor; 500 lei + 2.400 lei – 2.900 lei = 0 lei

348: Sold inițial + Rulaj debitor - Rulaj creditor = Sold final debitor; 125 lei + 480 lei – 638 lei = 33 lei

După cum se poate observa, soldul final al contului 345 este 0, în stoc ne mai existând produse finite, în timp ce contul 348 mai prezintă sold. Această situație este anormală, deoarece:

- *produsele finite fiind vândute, diferențele de preț își pierd obiectul, deci ar trebui și ele să se soldeze;*
- *dacă ar fi să facem un bilanț la această dată, poziția “Produse finite” formată din soldurile adunate ale conturilor 345 și 348 ar avea o valoare negativă;*

Nu s-ar ajunge la această situație anormală, dacă formula folosită pentru determinarea coeficientului “K” ar fi următoarea:

$K = \frac{\text{Soldul inițial lunar al diferențelor de preț} + \text{Diferențe de preț aferente intrărilor în cursul lunii de referință}}{\text{Soldul inițial lunar al stocurilor la preț de înregistrare} + \text{Valoarea intrărilor în cursul perioadei la preț de înregistrare}}$
--

Conform acestei formule, coeficientul K aferent lunii a 2-a: $K = (125+480)/(500+2.400) = 605/2.900 = 0,2086$

Diferențe de preț de repartizat = 2.900 lei x 0,2086 = 604,94 lei = 605 lei

- *diminuare 348* $711 = 348$ 605 lei

La final de lună, situația conturilor 345 și 348 ar fi următoarea:

345: Sold inițial + Rulaj debitor - Rulaj creditor = Sold final debitor; 500 lei + 2.400 lei – 2.900 lei = 0 lei

348: Sold inițial + Rulaj debitor - Rulaj creditor = Sold final debitor; 125 lei + 480 lei – 605 lei = 0 lei

Acest rezultat este logic, deoarece din moment ce nu mai sunt produse finite în stoc, nici diferențe de preț nu ar trebui să existe în contabilitate. Deși modul de calcul al coeficientului “K” este prezentat în Ordinul 3055 / 2009, majoritatea societăților folosesc această a 2-a metodă de calcul, care ia în considerare soldurile finale ale lunii anterioare și rulajele lunii în curs.

Regula 6: În cazul unei societăți care folosește ca formulă de calcul a coeficientului de repartizare a diferențelor de preț aferente produselor finite “K”, varianta care ia în calcul soldurile finale ale lunii precedente și rulajele lunii în curs, la fiecare final de lună trebuie să se verifice următoarea corelație:

$$(Soldul\ final\ 345) \times (K\ aferent\ lunii\ respective) = Soldul\ final\ 348$$

2. Paralelă între sistemul contabil anglo-saxon și sistemul continental

Aceste două sisteme reprezintă două moduri diferite de prelucrare a informațiilor contabile, care, inevitabil, duc la obținerea aceluiași rezultat final.

Sistemul continental (cu conturile ce țin de „variația stocurilor”): consumurile efectuate în cursul perioadei încorporabile în costul produselor sunt înregistrate în contabilitate drept cheltuieli, afectând Contul de Profit și Pierdere. Aceste cheltuieli sunt compensate prin înregistrarea unui venit a cărui valoare este determinată prin cumularea valorilor următoarelor înregistrări contabile: obținerea produselor finite, înregistrarea diferențelor de preț aferente produselor finite, respectiv înregistrarea producției în curs de execuție la finele perioadei.

Sistemul anglo-saxon (fără conturile ce țin de „variația stocurilor”): consumurile efectuate în cursul perioadei încorporabile în costul produselor nu sunt înregistrate în contabilitate drept cheltuieli, și deci nu afectează Contul de Profit și Pierdere; de asemenea, obținerea produselor finite nu se înregistrează ca venit, astfel rezultatul perioadei nefiind afectat.

Monografia contabilă: Analog – ipoteza 2:

Diferență (favorabilă) de corectat:		55 lei
• <i>corectarea costului</i>	$345 = 331$	- 55 lei
Total venituri:	0 lei	
Total cheltuieli:	50 lei	
Rezultat (pierdere)	- 50 lei	

Astfel, în ambele sisteme se verifică următoarele corelații:

- a) Dacă într-o perioadă toate consumurile efectuate sunt încorporabile în costul produselor și în cursul acelei perioade nu se vinde nimic, rezultatul exploatării trebuie să fie **0** (venituri = cheltuieli);
- b) Dacă într-o perioadă, o parte din consumurile efectuate sunt încorporabile în costul produselor, iar o parte (în sumă totală = “Cn”) sunt neîncorporabile și în cursul acelei perioade nu se vinde nimic, rezultatul exploatării trebuie să fie o pierdere egală cu “Cn”;
- c) Dacă într-o perioadă, o parte din consumurile efectuate sunt încorporabile în costul produselor, iar o parte (în sumă totală = “Cn”) sunt neîncorporabile și în cursul acelei perioade se vând produse la un preț mai mare decât costul lor efectiv, rezultatul exploatării fiind egal cu $(Venituri\ din\ vânzări) - (Costul\ produselor\ vândute) - (Cn)$

3. Metode practice de testare a corelațiilor

Vom insista, după cum ne-am propus, asupra **obiectivelor de audit** legate de modul de afectare al Contului de Profit și Pierdere prin intermediul conturilor de produse finite, diferențe de preț privind produsele finite și producție în curs de execuție.

A) **Teste de audit pentru a determina dacă societatea a denaturat rezultatul exercitiului prin intermediul conturilor 711/712 ce țin de "Variația stocurilor"**

A1) Se investighează care sunt cheltuielile considerate încorporabile:

Această informație este importantă deoarece:

- a) În cazul în care se includ în costul produselor cheltuieli pe care Ordinul 3055/2009 și IAS 2 le consideră ca *neîncorporabile*, efectul final este de *majorare artificială* a rezultatului activității;
- b) În cazul în care nu se include în costul produselor o serie de cheltuieli care ar fi de fapt și de drept *neîncorporabile*, efectul final este de *diminuare artificială* a rezultatului activității;

Când se constată astfel de situații, auditorul trebuie să determine dacă rezultatul a fost influențat în mod semnificativ:

➤ se obține de la societate balanța de verificare cu rulajele lunare ale conturilor de cheltuieli în format electronic; preluându-se într-un program de calcul tabelar (Excel), unde, pentru fiecare lună în parte, se aplică rulajelor conturilor de cheltuieli procentul de încorporare în costul produselor finite; acest procent se preia din metodologia de calcul a costului efectiv pe care fiecare societate trebuie să o aibă, și poate varia de la 100% pentru cheltuielile directe, până la 0% pentru cheltuielile neîncorporabile; făcând pe coloană totalul cheltuielilor astfel calculat, se obține costul efectiv al producției pentru fiecare lună în parte, calculat după metodologia societății auditate; în paralel, prin aceeași metodă se determină costul efectiv lunar folosindu-se procentele de încorporare considerate corecte, și se face diferența față de costul lunar determinat de societate; totalul diferențelor lunare reprezintă valoarea cu care a fost influențat artificial rezultatul exercitiului, care trebuie comparat cu pragul de semnificație în vederea formării unei concluzii cu privire la acest aspect;

A2) Se verifică dacă lună de lună se respectă corelația:

(+)	Rulajul creditor al contului 711 aferent notelor de predare a produselor finite (la cost standard)
(+/-)	Rulajul contului 711 corespunzător diferențelor de preț aferente produselor obținute
(+)	Rulajul creditor al contului 711 aferent producției în curs la finele lunii
(-)	Valoarea producției în curs la finele lunii precedente
=	Totalul cheltuielilor încorporabile înregistrate în luna respectivă

➤ se obține de la societate fișa contului 711 pentru fiecare lună în format electronic; cu ajutorul unui program de calcul tabelar se selectează înregistrările reprezentând recepții de produse finite, înregistrările reprezentând diferențele de preț de la finele fiecărei luni, precum și recepția producției în curs și se totalizează aceste rulaje pe fiecare lună în parte; totalul cheltuielilor lunare încorporabile se obține din balanța de verificare cu rulaje lunare, eliminându-se cheltuielile neîncorporabile; având toate aceste informații, se poate compara totalul rulajelor din contul 711 aferente producției obținute în fiecare lună cu totalul cheltuielilor încorporabile; în cazul în care sunt diferențe, totalul lor reprezintă afectarea artificială a rezultatului exercitiului, care de asemenea trebuie comparat cu pragul de semnificație pentru a se putea lua o decizie în această privință;

A3) Testarea soldului final al conturilor 711/712 ce țin de "Variația stocurilor", pe baza soldurilor inițiale și finale ale conturilor de stocuri cu care intră în corespondență: $(Total\ solduri\ finale) - (Total\ solduri\ inițiale) = Soldul\ final\ al\ contului\ 711$ (din Contul de Profit și Pierdere)

În cazul în care rezultatul este mai mare decât 0, soldul contului 711 este creditor; dacă rezultatul este mai mic decât 0, soldul contului 711 este debitor. În cazul în care nu se respectă această corelație, înseamnă că, în cursul anului, contul 711 a intrat în corespondență și cu alte conturi, în afară de cele enumerate mai sus și care reprezintă funcțiunea normală a acestuia.

Această corelație poate fi afectată de înregistrări contabile de genul:

- se obțin produse finite, care sunt folosite ca materie primă în alte procese de producție (un fel de semifabricate), iar recepția lor este înregistrată în felul următor: 301 = 711
- în momentul consumului, se consideră un consum de materie primă și este înregistrat ca atare: 601 = 301

Deși aceste înregistrări sunt greșite din punct de vedere al contării, nu denaturează rezultatul exploatarei.

A4) Se verifică dacă produsele finite vândute sunt scoase din gestiune la aceeași valoare la care au fost recepționate (cost prestabilit, preț de vânzare) - în cazul în care produsele finite sunt scoase din gestiune la o valoare mai mică decât cea la care au fost recepționate, societatea își majorează artificial rezultatul. Dacă scoaterea din gestiune a produselor finite vândute se face la o valoare mai mare decât cea de intrare, se obține o diminuare artificială a rezultatului.

B) Teste de audit pentru verificarea calculelor diferențelor de preț aferente produselor finite

Diferențele de preț se stabilesc ca diferență între costul efectiv al producției recepționate în cursul lunii și valoarea producției recepționate la cost prestabilit. Astfel, testarea calcului diferențelor de preț se face în felul următor:

➤ pornind de la balanța cheltuielilor cu rulaje lunare se obține costul efectiv de producție aferent fiecărei luni (din totalul cheltuielilor înregistrare în contabilitatea financiară se elimină cheltuielile neincorporabile); din fișa contului 711, se selectează înregistrările aferente obținerii produselor finite la cost prestabilit și înregistrarea producției în curs la finele lunii și se face un total pe fiecare lună; diferențele de preț care trebuiau înregistrate în fiecare lună sunt egale cu diferența dintre veniturile aferente producției obținute la preț standard și producția în curs, pe de o parte, și totalul cheltuielilor încorporabile, pe de altă parte; diferențele de preț astfel calculate se compară cu diferențele de preț înregistrate de societate, stabilindu-se eventualele abateri;

C) Teste de audit pentru verificarea calculului coeficientului de repartizare a diferențelor de preț aferente produselor finite vândute

Acest test de audit se poate aplica doar acelor societăți care folosesc pentru determinarea coeficientului de repartizare “K” următoarea formulă:

$$K = \frac{\text{Soldul final al lunii precedente al ct. 348} + \text{Diferențe de preț aferente intrărilor în cursul lunii de referință}}{\text{Soldul final al lunii precedente al stocurilor la} + \text{Valoarea intrărilor în cursul perioadei la preț de înregistrare preț de înregistrare}}$$

➤ se obțin de la societate balanțele lunare din exercițiul financiar auditat; se obțin valorile coeficientului de repartizare a diferențelor de preț, așa cum au fost ele determinate de societate, iar pentru fiecare final de lună se verifică respectarea corelației: $(\text{Soldul final 345}) \times (K \text{ aferent lunii respective}) = \text{Soldul final 348}$

Dacă această corelație nu se respectă, înseamnă că nu a fost calculat corect coeficientul de repartizare, așadar rezultatul exercițiului a fost denaturat.

Concluzie

Această lucrare nu și-a propus să delimiteze situații concrete sau să ofere soluții–șablon de rezolvare, ci mai degrabă să ridice anumite probleme și întrebări spre dezbateră, în ceea ce privește modul de afectare al Contului de Profit și Pierdere prin intermediul conturilor de produse finite, de diferențe de preț aferente produselor finite și producție în curs de execuție. Când avem în vedere exprimarea unei opinii vis-a-vis de reflectarea într-o manieră adecvată (sau nu) a producției în curs de execuție, ridicăm în discuție două nivele ale creativității utilizării conturilor ce țin de „Variația stocurilor”:

1. Problema “Încorporare vs. neîncorporare” (vezi capacitatea normală de producție);
2. Creativitatea “extremă”, atunci când valoarea producției obținute depășește suma tuturor cheltuielilor.

BIBLIOGRAFIE

1. Corina Grosu – **Contabilitate de gestiune**, Ed. Mirton, Timișoara, 2003
2. Charles T. Horngren, Srikant M. Datar, George Foster – **Contabilitatea costurilor – o abordare managerială**, Ediția a XI-a, Ed. ARC, Chișinău, 2006
3. Horváth & Partners – **Controlling. Sisteme eficiente de creștere a performanței firmei**, Ed. C.H. Beck, București, 2007
4. ACCA Study Text Paper F2 – **Management accounting/F5 – Performance management**, BPP Publishing Limited, 2008
5. *** - “**Norme minimale de audit**”, Editate de CAFR
6. *** - “**Standarde Internaționale de Raportare Financiară**”, Editate de IASCF Publications Department, Londra, 2005