

657.474.55(478)

ASPECTE PROBLEMATICE AFERENTE RECUNOAȘTERII ȘI CONTABILIZĂRII COSTURILOR INDIRECTE DE PRODUCȚIE

Conf. univ. dr. Rodica CUȘMĂUNSA, ASEM
e-mail: cusmaunsa.rodica.gheorghe@ase.md
ORCID: 000-0003-0444-9799

Conf. univ. dr. Natalia CURAGĂU, ASEM
e-mail: curagau.natalia.zaharia@ase.md
ORCID: 0000-0002-1953-0330
<https://doi.org/10.53486/econ.2021.118.125>

În prezentul articol, sunt examinate unele aspecte problematice privind recunoașterea și contabilizarea costurilor indirecte de producție, aferente deservirii subdiviziunilor de producție ale entității, în cazul în care costurile efective aferente consumului de resurse productive sunt suportate într-o perioadă de gestiune, iar documentele primare aferente sunt recepționate și/sau acceptate de către beneficiar în altă perioadă de gestiune. Utilizând metode de cercetare, precum cea de analiză a documentelor și deducția, au fost studiate și opiniile unor savanți autohtoni, fapt ce a permis formularea unor concluzii și recomandări mai solide asupra modului de recunoaștere și de reflectare a costurilor indirecte de producție în luna consumului efectiv al resurselor productive, precum și a modalității de declarare a taxei pe valoarea adăugată aferentă.

Cuvinte-cheie: costuri curente, recunoașterea costurilor inirecte de producție, contabilitatea costurilor indirecte de producție.

JEL: M 41.

Introducere

În procesul calculării costului produselor fabricate și/sau serviciilor prestate, un aspect important îl constituie recunoașterea costurilor de producție, care trebuie să asigure:

- respectarea principiilor de bază ale contabilității;
- delimitarea costurilor pe perioade de gestiune;
- confirmarea documentară și modul de ținere a evidenței analitice și sintetice [9, p. 265].

657.474.55(478)

PROBLEMATICAL ASPECTS RELATING TO THE RECOGNITION OF INDIRECT PRODUCTION COSTS

Assoc. Prof. PhD Rodica CUSMAUNSA, ASEM
e-mail: cusmaunsa.rodica.gheorghe@ase.md
ORCID: 000-0003-0444-9799

Assoc. Prof. PhD Natalia CURAGAU, ASEM
e-mail: curagau.natalia.zaharia@ase.md
ORCID: 0000-0002-1953-0330
<https://doi.org/10.53486/econ.2021.118.125>

This article examines some problematic issues regarding the recognition of and the accounting for the indirect production costs related to the service of the entity's production subdivisions if the actual consumption costs are incurred during a reporting period, but the respective primary documents are received and/or accepted by the beneficiary in another reporting period. By using the research methods, such as document analysis and deduction, the authors have investigated the local researchers' opinions, which resulted in formulating stronger conclusions and recommendations regarding the recognition and reflection of indirect production costs in the month of the effective consumption of their resources, as well as the way of declaring the respective value added tax.

Keywords: cost recognition, cost accounting, current costs, indirect production costs

JEL: M 41.

Introduction

In the process of calculating the cost of the manufactured products and/or services rendered, an important aspect is the recognition of production costs, which must ensure:

- compliance with the basic principles of accounting;
- delimitation of costs for the management periods;
- documentary confirmation and bookkeeping method of analytical and synthetic records [9, p. 265].

Conform art. 6 al Legii contabilității și rapoartării financiare nr. 287/2017, elementele contabile se recunosc în baza principiului contabilității de angajamente, care presupune recunoașterea elementelor contabile pe măsura apariției acestora, indiferent de momentul încasării/plății de numerar sau al compensării sub altă formă [4].

Regulile generale de recunoaștere a costurilor de producție (directe și indirecte) sunt stabilite în pct. 7 al Indicațiilor metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor [3]. În cazul în care consumul de resurse productive sunt suportate într-o perioadă de gestiune, iar documentele aferente (facturi fiscale, invoice-uri etc.) sunt primite și/sau acceptate de beneficiar în altă perioadă de gestiune, apare necesitatea soluționării a două probleme interdependente în această situație:

- ✓ problema recunoașterii costurilor indirecte de producție, care necesită determinarea perioadei, în care acestea urmează să fie contabilizate:
 - în perioada în care resursele productive au fost efectiv suportate sau
 - în perioada când documentele primare aferente (facturi fiscale, invoice-uri etc.) sunt primite și/sau acceptate de beneficiar;
- ✓ problema deducerii taxei pe valoarea adăugată aferentă (în continuare, TVA):
 - în perioada fiscală în care a avut loc livrarea de către furnizor a bunurilor/serviciilor sau
 - în perioada când documentele primare aferente (facturi fiscale, invoice-uri etc.) sunt primite și/sau acceptate de beneficiar.

Scopul acestui articol constă în cercetarea și examinarea aspectelor teoretice și aplicative, aferente recunoașterii și contabilității costurilor indirecte de producție, aferente consumului de energie electrică, energie termică, apă, gaze naturale, canalizare etc., când acestea au fost suportate într-o perioadă de gestiune, iar documentele aferente sunt primite și/sau acceptate în altă perioadă de gestiune, iar obiectivul rezidă în investigarea și elucidarea problemelor enumerate anterior.

Prin urmare, au fost studiate prevederile reglementărilor contabile naționale, precum și lucrările, cercetările și opiniile economiștilor și savanților

According to Art.6 of the Law on Accounting and Financial Reporting no. 287/2017, direct and indirect production costs are recognized based on the accrual accounting principle, which presumes the recognition of accounting items as they arise, regardless of the time when cash is received / paid or otherwise compensated [4].

The general rules for the recognition of production costs are set out in point 7 of the Methodological Guidelines on Accounting for Production Costs and on Calculating the Cost of Products and Services [3]. In the case when the production resources are recognized in one reporting period, but the corresponding documents (tax bills, invoices etc.) are received and/or recognized by the beneficiary in another reporting period, the necessity of solving two interdependent problems appears in this situation:

- ✓ the problem of recognizing the indirect production costs, which requires the determination of the period in which these are to be accounted for:
 - in the period in which the costs of production resources were actually incurred or
 - in the period in which the related primary documents (tax bills, invoices etc.) are received and/or accepted by the beneficiary;
- ✓ the problem of deducting the related value-added tax (here-and-after VAT):
 - in the reporting period in which the goods/services were delivered by the supplier or
 - in the period when the related primary documents (tax bills, invoices etc.) are received and/or accepted by the beneficiary.

The purpose of the research is to study and examine the theoretical and applicative aspects corresponding to the recognition and accounting for the indirect production costs related to the consumption of electricity, heating, water, natural gas, sewerage etc., when they are borne in one reporting period and the related documents (tax invoices, invoices, etc.) are received and/or accepted in another accounting period and the objective lies in the investigation and elucidate of the above-mentioned problems.

As a result, the stipulations of the national accounting regulations were studied along with the

autohtoni în vederea formulării unor concluzii și recomandări asupra problemelor abordate.

Metode aplicate

Metoda de cercetare pornește de la analiza materialului teoretic și practic cu privire la aspectele problematice aferente recunoașterii și contabilității costurilor indirecte de producție, precum și de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă. La baza fundamentării teoretice, au stat analiza, sinteza, deducția și metoda inductivă folosite pentru o interpretare cât mai clară și reprezentativă. Importanța cercetării prezentului articol constă în atingerea scopului și obiectivului nominalizat, prin examinarea prevederilor reglementărilor contabile naționale, precum și lucrărilor, cercetărilor și opiniilor autorilor, savanților și cercetătorilor autohtoni, în vederea recunoașterii și perfecționării contabilității costurilor indirecte de producție.

Rezultate obținute și discuții

Recunoașterea constă în examinarea corespunderii caracteristicilor și particularităților, cu care elementul respectiv se raportează la definiția costurilor și la criteriile stabilite în scopul contabilizării [1, p. 130].

Costurile indirecte de producție reprezintă costuri ce țin de gestiunea și deservirea subdiviziunilor de producție ale entității [3, pct. 5]. În componența acestora, pot fi incluse la valoarea fără TVA: energia electrică utilizată pentru iluminarea subdiviziunilor de producție și funcționarea utilajelor, energia termică și gazul natural utilizate pentru încălzirea subdiviziunilor de producție, servicii comunale aferente subdiviziunilor de producție etc.

Recunoașterea costurilor indirecte de producție necesită determinarea perioadei în care acestea urmează să fie contabilizate. În acest context, se recomandă delimitarea costurilor în trei grupe: curente, anticipate și preliminate (pct. 7 din Indicațiile metodice). Această delimitare este necesară pentru asigurarea corelării veniturilor și cheltuielilor atât în scopurile contabilității financiare, cât și în scopuri fiscale.

Contabilizarea acestora, în funcție de perioada de gestiune, la care se referă, necesită să se țină cont de următoarele aspecte redată în tabelul 1.

works, studies and opinions of the local scientists and economists for the formulation of recommendations and conclusions on the approached issues.

Applied methods

The research method starts from the theoretical and practical material regarding the problematic aspects related to the recognition and accounting for the indirect production costs as well as to the deduction of the respective value-added tax. In order to carry out this investigation, various research methods were used. The theoretical substantiation was based on the analysis, synthesis, deduction, inductive methods and on the graphical methods, used for a clear and representative interpretation. The theoretical basis of the article was founded on the study of a series of scientific papers, the research being conducted by examining the literature in the economic and financial field. The research method results from the analysis of the theoretical material regarding the problematic aspects related to the recognition of indirect production costs.

Results obtained and discussions

Recognition consists of examination of the conformity of the characteristics and particular features, that the respective element has, to the criteria and costs established for the purpose of accounting [1, p. 130].

The indirect production costs are the costs related to the management and servicing of the entity's production subdivisions [3, point 5]. The following may be included in their composition as VAT-free: electricity used to illuminate the production subdivisions and the operation of machinery, heating and natural gas used to heat the production subdivisions, communal services of production subdivisions, etc.

Recognition of indirect production costs requires the determination of the period during which they are to be accounted for. In this context, it is recommended to define these costs in three groups: Current, anticipated and preliminary (point 7 of the Methodological Instructions). This delimitation is necessary to ensure that income and expenditure are matched for both financial accounting and tax purposes.

Their accounting requires to take into account the following aspects, depending on the reporting period to which they refer, shown in table 1.

Tabelul 1/ Table 1

**Clasificarea costurilor în funcție de perioada de gestiune la care se referă/
Classification of Costs According to the Management Period to which They Relate**

| Nr. crt./ No. | Tipul de costuri/ Type of costs | Definiția costurilor / Definition of costs |
|---------------|---|--|
| 1. | Costuri curente/ Current costs | costurile suportate și recunoscute în perioada curentă (lună, trimestru, an)/ costs incurred and recognized in the current period (month, quarter, year) |
| 2. | Costuri anticipate/ Advance costs | costurile efectuate în perioada curentă, dar care se referă la perioadele viitoare/ costs incurred in the current period, but which relate to future periods |
| 3. | Costuri preliminate/ Preliminary costs | costurile ce urmează a fi suportate în perioadele viitoare, dar se recunosc în perioada curentă/ costs to be incurred in future periods, but are recognized in the current period |

Sursa: elaborat de autori în baza [3, p. 7], [9, p. 266]/ Source: developed by the authors based on [3, point 7], [9, p. 266]

Astfel, costurile indirecte de producție aferente energiei electrice utilizate pentru iluminarea subdiviziunilor de producție și funcționarea utilajelor, energiei termice și gazul natural utilizate pentru încălzirea subdiviziunilor de producție, servicii comunale aferente subdiviziunilor de producție se atribuie la costuri curente, care necesită să fie incluse în costul produselor sau serviciilor perioadei curente și recunoscute în baza documentelor primare corespunzătoare (facturi fiscale, bonuri de consum etc.).

În astfel de situații, când costurile efective aferente consumului resurselor de producție sunt suportate într-o perioadă de gestiune, iar documentele primare aferente sunt primite și/sau acceptate în altă perioadă de gestiune, entitatea trebuie să înregistreze costurile respective în perioada în care acestea au fost suportate efectiv.

Potrivit art. 11 al Legii contabilității și raportării financiare nr. 287/2017, costurile de producție se contabilizează în temeiul documentelor primare. Înregistrarea costurilor fără documentarea și reflectarea acestora în contabilitate este interzisă. Documentele primare se întocmesc în timpul efectuării (producerii) faptelor economice, iar dacă acest lucru este imposibil – nemijlocit după efectuarea (producerea) faptelor respective [4].

În contextul prevederilor Legii nr. 287/2017, survine chestiunea privind documentul care trebuie să servească drept bază pentru recunoașterea consumului resurselor în procesul de producție și condițiile în care factura fiscală va fi emisă cumpărătorului de către furnizor în luna următoare.

Thus, the indirect production costs of electricity used for the illumination of production subdivisions and the operation of machinery, heat and natural gas used for the heating of production subdivisions, communal services related to production subdivisions are attributed at current costs, which need to be included in the cost of the products or services for the current period and recognized under the corresponding primary documents (tax bills, consumer bills, etc.).

In such situations, when the actual costs of consumption of production resources are incurred in one management period and the related primary documents are received and/or accepted in another management period, the entity shall record those costs in the period during which they were actually incurred.

According to Article 11 of the Accounting and Financial Reporting Act no 287/2017 the production costs are accounted for on the basis of the primary documents. The record of costs without documenting and reflecting them in accounting is forbidden. The primary documents are made up during the performance (production) of the economic facts, and if this is impossible – immediately after the respective facts have happened (have been produced) [4].

In the context of the provisions of Law no 287/2017, the question arises as to which document should become the basis for the recognition of the consumed resources during the production process, when the tax invoice is issued by the supplier to the buyer the following month.

Se propune ca, în astfel de situații, costurile efective să fie reflectate în baza documentelor interne, cum ar fi: notele contabile, notele de consum intern, actele de constatare etc. [6].

Astfel, în lipsa formularelor tipizate sau dacă acestea nu satisfac necesitățile informaționale ale entității, entitatea este în drept să elaboreze și să utilizeze formulare de documente primare, aprobate și avizate de către conducătorul entității sau persoana responsabilă, cu respectarea tuturor elementelor obligatorii potrivit pct.7 din art. 11 al Legii contabilității și raportării financiare nr. 287/2017. În acest context, formularele, care sunt elaborate de sine stătător de entitate, trebuie să fie prezentate în anexele la politici contabile.

În cazurile stabilite de către Ministerul Finanțelor, etaloanele valorice în care sunt exprimate faptele economice în documentele primare nu constituie element obligatoriu [4]. Totodată, suplimentar elementelor obligatorii, documentele primare pot conține și alte elemente, în funcție de prevederile actelor normative și necesitățile informaționale ale entității.

Astfel, în notele contabile, notele de consum intern, actele de constatare, la rubrica „Data”, se indică ultima zi a lunii consumului efectiv, iar în rubrica „Documente anexate”, se va indica seria și numărul facturii fiscale emise de furnizor în luna următoare consumului de energie electrică, energie termică, apă, gaze naturale, canalizare etc., până la data de 10, inclusiv a lunii următoare celei în care a avut loc livrarea documentată, în baza căreia s-a completat documentul primar corespunzător.

Este de menționat faptul că, în conformitate cu pct. 14 al art. 117¹ din Codul fiscal, există cazuri speciale de eliberare a facturilor fiscale și anume, la efectuarea livrărilor de servicii, precum și de energie electrică, energie termică, gaz natural, servicii publice de telefonie fixă și mobilă, servicii comunale, produse petroliere, în cazul utilizării e-facturii, furnizorul eliberează factura fiscală în termen ce nu poate depăși 10 zile calendaristice de la data livrării acestora [2]. În această ordine de idei, relatăm că, în practică, deseori, apar situații când costurile aferente consumului de energie electrică, energie termică, apă, gaze naturale, canalizare etc. sunt suportate într-o perioadă de gestiune, iar documentele aferente (facturi fiscale, invoice-uri etc.) sunt primite și/sau acceptate în altă perioadă de gestiune. Astfel, deseori, entitățile

In such situations it is proposed that the actual costs should be reflected on the basis of internal documents, such as accounting notes, internal consumption notes, findings acts, etc. [6].

Thus, in the absence of printed forms or if they do not meet the entity's information needs, the entity is entitled to draw up and use the primary document forms approved and endorsed by the head of the entity or the responsible person, observing all the elements required under point 7 of Article 11 of the Accounting and Financial Reporting Act no 287/2017. In this context, the templates that are prepared in their own right shall be presented in the Annexes to the accounting policies.

The value standards by which the economic facts are expressed in the primary documents are not mandatory in the cases determined by the Ministry of Finance [4]. In addition to the mandatory elements, the primary documents may contain other elements, depending on the provisions of the normative acts and the information needs of the entity.

Thus, in the accounting notes, in the notes for internal consumption, in the statement of findings the “Date” compartment shall indicate the last day of the actual consumption month and under the heading “Attached documents” there will be indicated the series and number of the tax invoice issued by the supplier in the month following the consumption of electricity, heat, water and natural gas, sewerage, etc., by the 10th of the month following that, in which the documented delivery took place and on the basis of which the corresponding primary document was completed.

It should be mentioned that in accordance with point 14 of Art. 117¹ of the Fiscal Code there are special cases of issuing fiscal invoices, namely, when delivering services as well as providing electricity, heating, natural gas, fixed and mobile public telephony services, communal services, petroleum products and in the case of using e-invoices, the supplier issues the tax invoice within a period that cannot exceed 10 calendar days from the date of their delivery [2]. In this context, we state that in practice there are often situations, when the costs related to the consumption of electricity, heating, water, natural gas, sewerage, etc. are borne in one reporting period, and the related documents (tax invoices, invoices, etc.) are

de producție/prestatoare de servicii, la primirea facturii fiscale, în luna următoare consumului de resurse, întocmesc formula contabilă:

Debit contul 821 „Costuri indirecte de producție” – la suma fără TVA aferentă energiei electrice, energiei termice, gazului natural, serviciilor publice de telefonie fixă și mobilă, serviciilor comunale consumate pentru deservirea subdiviziunilor de producție ale entității;

Debit contul 534 „Datorii față de buget” – la suma TVA aferentă;

Credit contul 521 „Datorii comerciale curente” – la suma totală a resurselor consumate, inclusiv TVA.

Ca rezultat al reflectării acestor costuri indirecte de producție în contabilitate în luna următoare consumului efectiv la primirea și/sau acceptarea, de către beneficiar, a facturii fiscale emise de către furnizor, nu se respectă corelația dintre costurile de producție efectiv suportate și perioada de calculare a costului de producție sau a serviciilor prestate, ceea ce conduce la nerespectarea principiilor de calculație a costului de producție.

În contextul celor expuse, ținem să menționăm că această reflectare este justificată în situația în care factura fiscală este emisă cumpărătorului de către furnizor în ultima zi a lunii consumului efectiv.

În baza notelor de consum intern, actelor de constatare elaborate de sine stătător de entitate pentru reflectarea costurilor aferente consumului de energie electrică, energie termică, apă, gaze naturale, canalizare etc. sunt suportate într-o perioadă de gestiune de către o subdiviziune de producție, iar documentele aferente (facturi fiscale, invoice-uri etc.) sunt primite și/sau acceptate în altă perioadă de gestiune, urmează să fie reflectate la datorii preliminate – datoriile al căror termen de achitare încă n-a survenit.

În continuare, sunt prezentate înregistrările contabile propuse privind contabilizarea costurilor indirecte de producție, în cazul în care factura fiscală este emisă de către furnizor în luna următoare consumului efectiv de resurse, precum variante ale deducerii taxei pe valoarea adăugată aferentă.

received and/or accepted in another accounting period. Thus, the production entities/service providers often draw up the following accounting formula upon receipt of the tax invoice in the month following the consumption of resources:

Debit account 821 “Indirect production costs” – to the amount without VAT related to electricity, heating, natural gas, fixed and mobile public telephony services, communal services consumed to serve the production subdivisions of the entity;

Debit account 534 “Debts to the budget” – to the corresponding VAT amount;

Credit account 521 “Current trade debts” – to the total amount of resources consumed, including VAT.

As a result of reflecting these indirect production costs in the accounting of the following month of actual consumption on receipt and/or acceptance by the beneficiary of the tax invoice issued by the supplier, the correlation between the production costs actually incurred and the period for calculating the cost of production or the services provided is not observed, leading to a failure to respect the principles of calculating the cost of production.

In the above context, we would like to mention that this reflection is justified in the situation, when the tax invoice is issued to the buyer by the supplier on the last day of the month of actual consumption.

On the basis of internal consumption notes, of the finding acts elaborated by the entity itself to reflect the costs of electricity, heating, water, natural gas, sewage, etc. consumption is borne during a management period by the production subdivision, but the related documents (tax bills, invoices etc.) received and/or accepted during another management period are to be reflected in the preliminary liabilities – liabilities which have not been due yet.

Further, below there are given the possible accounting records for the recognition of production indirect costs, if the tax invoice is issued by the supplier in the month following the actual consumption of resources.

Tabelul 2 / Table 2

Variante de înregistrare a consumului de resurse productive la primirea facturii fiscale până la data de 10 inclusiv a lunii următoare / Variants for Recording the Consumption of Production Resources upon Receipt of the Tax Invoice until the 10th of the Following Month

| Nr. crt./ No. | Documentul justificativ/ Supporting documents | Conținutul operațiunilor economice/ Contents of economic operations | Varianta I Suma TVA se deduce în luna consumului efectiv/ Variant I The VAT amount is deducted in the month of effective consumption | | Varianta II Suma TVA se deduce în luna următoare consumului/ Variant II The WATT amount is deducted in the month following the consumption | |
|--|--|--|---|--------|---|--------|
| | | | Debit | Credit | Debit | Credit |
| În luna consumului efectiv de resurse / In the month of actual consumption of resources | | | | | | |
| 1. | Note contabile, note de consum intern, acte de constatare/ Accounting notes, internal consumption notes, Finding | Reflectarea valorii energiei electrice, energiei termice, gazului natural, serviciilor publice de telefonie fixă și mobilă, serviciilor comunale consumate pentru necesitățile subdiviziunilor de producție ale entității, la suma fără TVA/ The reflection of the value of electricity, thermal energy, natural gas, fixed and mobile public telephony services, utility services consumed for the needs of the entity's subdivisions in the amount without VAT | 821 | 541 | 821 | 541 |
| 2. | | Reflectarea sumei TVA aferente consumului energiei electrice, energiei termice, gazului natural, serviciilor publice de telefonie fixă și mobilă, serviciilor comunale consumate pentru necesitățile subdiviziunilor de producție ale entității/ The reflection of the VAT amount related to the consumption of electricity, thermal energy, natural gas, fixed and mobile public telephony services, utility services consumed for the needs of the entity's subdivisions | 232 | 541 | - | - |
| În luna următoare consumului efectiv de resurse/ In the month following the actual consumption of resources | | | | | | |
| 3. | Factura fiscală/ Fiscal invoice | Reflectarea valorii energiei electrice, energiei termice, gazului natural, serviciilor publice de telefonie fixă și mobilă, serviciilor comunale consumate pentru necesitățile subdiviziunilor de producție ale entității, la suma fără TVA/ The reflection of the value of electricity, thermal energy, natural gas, fixed and mobile public telephony services, utility services, consumed for the needs of the entity's subdivisions | 541 | 521 | 541 | 521 |
| 4. | | Reflectarea sumei TVA aferente consumului energiei electrice, energiei termice, gazului natural, serviciilor publice de telefonie fixă și mobilă, serviciilor comunale consumate pentru necesitățile subdiviziunilor de producție ale entității/ The reflection of the VAT amount related to the consumption of electricity, thermal energy, natural gas, fixed and mobile public telephony services, utility services consumed for the needs of the entity's subdivisions | 534 ¹ | 232 | 534 | 521 |

Sursa: elaborat de autori în baza [5, 6] / Source: developed by the authors based on [5, 6]

¹ Înregistrarea contabilă respectivă se întocmește în cazul în care se îndeplinesc condițiile art.102 alin.(12) din Codul fiscal / The respective accounting record shall be drawn up, if the conditions of Article 102 paragraph (12) of the Fiscal Code are met.

Ținem să menționăm despre modificările operate de la 01.01.2021 în modalitatea de declarare a taxei pe valoarea adăugată potrivit art.102 alin.(12) din Codul fiscal, în partea ce ține de perioada fiscală, în care subiecții impozabili își pot exercita dreptul la deducerea TVA aferente unor categorii de procurări. Astfel, în conformitate cu art.102 alin.(12) din Codul fiscal, subiectul impozabil cumpărător (beneficiar) al serviciilor, energiei electrice, energiei termice, gazului natural, serviciilor publice de telefonie fixă și mobilă, serviciilor comunale, precum și al produselor petroliere, are dreptul la deducerea sumei TVA, achitată sau care urmează să fie achitată, pentru achizițiile respective în luna în care a avut loc livrarea acestora, în cazul în care factura este eliberată de către furnizor, până la data de 10, inclusiv a lunii următoare celei în care a avut loc livrarea documentată prin factura fiscală respectivă [5].

Totodată, Ordinul Serviciului Fiscal de Stat (SFS) nr.428 din 03.08.2021 prevede că Modul de completare a Declarației privind TVA permite agenților economici declararea, în anexa nr.1 „Facturile fiscale primite” la Declarația privind TVA, a facturilor fiscale eliberate de furnizorii bunurilor/serviciilor, specificate la art.102 alin.(12) din Codul fiscal, prin două opțiuni:

- 1) în perioada fiscală în care acestea au fost primite;
- 2) în perioada fiscală în care a avut loc livrarea, de către furnizor, a bunurilor/serviciilor, pentru care, conform prevederilor art.102 alin.(12) din Codul fiscal, cumpărătorii își pot exercita dreptul la deducerea TVA în perioada fiscală respectivă [5].

Prin urmare, în condițiile în care se întrunesc cerințele prevăzute de art.102 alin.(12) din Codul fiscal, entitatea de producție poate pleda pentru una din variantele stipulate în tabelul 2 cu indicarea obligatorie a variantei aplicate în politicile contabile.

Concluzii

Practica actuală de reflectare a costurilor aferente consumului de energie electrică, termică, apă, gaze naturale, canalizare etc., în luna următoare consumului efectiv al acestora la primirea și/sau acceptarea documentelor primare (facturi fiscale, invoice-uri etc.), denaturează mărimea costului efectiv al produselor fabricate, serviciilor prestate și lucrărilor executate în perioada de gestiune respectivă.

We would like to mention about the changes made from 01.01.2021 in the way of declaring the value added tax according to Art.102, paragraph 12 of the Fiscal Code in the part related to the fiscal period in which taxable subjects can exercise their right to deduct the VAT for some categories of acquisitions. Thus, in accordance with art.102, paragraph 12 of the Fiscal Code, the taxable subject, the buyer (beneficiary) of services, electricity, heating, natural gas, fixed and mobile public telephony services, utility services, as well as petrol products has the right to a deduction of the amount of VAT, paid or to be paid, for those purchases in the month in which they were delivered, if the invoice is issued by the supplier by the 10th of the month following the one, in which the delivery documented by the respective fiscal invoice took place. [5].

At the same time, the State FS Order no. 428 of 03.08.2021 stipulates that the way to complete the VAT Declaration allows for the economic agents to declare in Annex no. 1 "Tax invoices received" to the VAT Declaration of tax invoices issued by suppliers of goods/services, specified in Art.102 paragraph (12) of the Fiscal Code, through two options:

- 1) in the fiscal period during which they were received;
- 2) in the fiscal period in which the delivery of the supplier's goods / services took place, for which according to the provisions of art. 102 paragraph (12) of the Fiscal Code the buyers can exercise their right to deduct VAT during the respective fiscal period [5].

Therefore, in the conditions in which the requirements provided by Art.102 paragraph (12) of the Fiscal Code are met, the production entity may plead for one of the variants stipulated in Table 2 with the obligatory indication of the variant applied in the accounting policies.

Conclusions

The current practice of reflecting the costs related to the consumption of electricity, heating, water, natural gas, sewerage, etc. in the month following their actual consumption upon receipt and / or acceptance of the primary documents (tax invoices, invoices, etc.) is distorting the amount of the actual cost of the manufactured products, provided services and works performed during the respective reporting period.

The reflection of these actual costs can be performed based on the internal primary documents

Reflectarea acestor costuri efective poate fi realizată în baza documentelor primare interne, elaborate de sine stătător de entitate (notele contabile, notele de consum intern, actele de constatare), cu indicarea ultimei zile calendaristice a lunii, precum și a seriei și numărului facturii fiscale emise de furnizor până la data de 10 inclusiv a lunii următoare celei în care a avut loc livrarea documentată, în baza căreia este completat acest document primar.

Astfel, modul de documentare și de reflectare, examinat în prezentul articol, va contribui la:

- respectarea principiilor de bază ale contabilității stipulate în art. 6 al Legii contabilității și raportării financiare nr. 287/2017;
- înregistrarea costurilor aferente consumului de energie electrică, termică, apă, gaze naturale, canalizare etc. în perioada în care acestea au fost efectiv suportate;
- corelarea dintre costurile de producție efectiv suportate și perioada de calculare a costului de producție sau a serviciilor prestate, lucrărilor executate, drept ce asigură respectarea principiilor de calculație a costului de producție.

prepared independently by the entity (accounting notes, internal consumption notes, documents of finding) with the indication of the last calendar day of the month, as well as of the series and number of the fiscal invoice issued by the supplier by the 10th of the month following the month, in which the documented delivery took place, on the basis of which this primary document is completed.

Thus, the way of documentation and reflection examined in this article will contribute to:

- the compliance with the basic principles of accounting provided in Art. 6 of the Law on Accounting and Financial Reporting no. 287/2017;
- the record of the costs related to the consumption of electricity, heating, water, natural gas, sewerage, etc. during the period in which they were actually incurred;
- the correlation between the production costs actually incurred and the period of calculation of the production costs or of the cost of the services provided/ the works performed, which ensures the observance of the principles of calculation of the production cost.

Bibliografie/Bibliography:

1. BĂDICU G., MIHAILA S. *Contabilitatea de gestiune avansată*. Note de curs. ASEM, Editura: Tipografia Centrală, Chișinău: 2020. 224 p. ISBN: 978-9975-75-988-5.
2. Codul fiscal al Republicii Moldova nr. 1163 din 24.04.1997 cu modificările și completările ulterioare https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=128496&lang=ro#
3. Indicațiile metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor. Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2013, nr. 233-237, art.nr: 1533.
4. Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 2018, nr. 1-6 / 22 din 05.01.2018, cu modificările și completările la zi. Disponibil: <https://usmf.md/wp-content/uploads/2013/08/Legea-contabilitatii.pdf>.
5. Ordinul SFS nr.428 din 03.08.2021. Disponibil: <https://sfs.md/uploads/document/164/document/ordinul-sfs-nr-428-din-0308pdf-610a4a4a3e88.pdf>
6. PANUȘ, Valentina. *Contabilizarea și repartizarea costurilor indirecte de producție*. „Monitorul fiscal” № 4, 2021. ISSN 1857-3991. Disponibil: https://monitorul.fisc.md/practice_accounts/contabilizarea-si-repartizarea-costurilor-indirecte-de-productie.html
7. Planul general de conturi contabile, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova: nr. 119 din 06.09.2013. Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2013, nr. 177-181, 1225.
8. Standardul Național de Contabilitate „Prezentarea situațiilor financiare”, Ordinul nr. 93 al Ministerului Finanțelor din 07.06.19. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 2019, nr. 209-216, art. 1091 din 28.06.2019. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=114952&lang=ro
9. ȚUGULSCHI, I., CUȘMĂUNSA, R. Aspecte teoretice și metodologice privind conținutul și modul de organizare a contabilității manageriale. În: *Conferința Științifică Internațională „Perspective și problemele integrării în spațiul european al cercetării și educației”*, ediția VIII-a din 04 iunie 2021, Universitatea de Stat „B. P. Hasdeu”, Cahul, RM., p. 263-269, – 0,58 c.a. ISSN: 2587-3571.