

## CONSIDERAȚIUNI PRIVIND PREZENTAREA INFORMAȚIILOR AFERENTE STOCURILOR ÎN SITUAȚIILE FINANCIARE

**Artur VÎRTOSU, drd. ASEM,**  
e-mail: [artur.virtosu.av@gmail.com](mailto:artur.virtosu.av@gmail.com)

**Abstract.** *Inventories represents an integral part of the financial statements for a large number of entities, therefore the disclosure of information about these type of assets is relevant for all stakeholders. The presentation of inventories in the financial statements are regulated by National Accounting Standards "Presentation of Financial Statements" and "Inventories" for entities using national accounting regulation. These standards are elaborated based on similar International Financial Reporting Standards and EU Directive 2013/34/UE. However, there are a number of differences, which are proposed to be removed in the amendments to NAS. In this article, the author propose for investigation and development issues related to:*

- *required disclosures of information regarding inventories in financial statements;*
- *proposed changes in NAS regarding inventories and their presentation in financial statements;*
- *other issues related to additional disclosures on inventories based on international and local practices;*

*The above-mentioned issues are developed and recommendations provided considering the international approaches, including EU Accounting Directive, intended to transpose into national legislation.*

**Keywords:** inventories, financial statements, accounting value, net realizable value; stocuri, situații financiare, valoare contabilă, evaluare curentă, evaluare ulterioară, valoare realizabilă netă.

**Cod JEL. M41**

**Introducere.** Informațiile privind stocurile prezentate în situațiile financiare sunt de un interes sporit atât din partea utilizatorilor interni cât și a celor externi de informații. Modul de prezentare a informațiilor sus-menționate sunt reglementate de următoarele acte normative:

➤ Legea contabilității [2] / Legea contabilității și raportării financiare [3] (în continuare Legea 287), începând cu 1 ianuarie 2019 va înlocui Legea contabilității pentru toate entitățile, cu excepția autorităților/instituțiilor bugetare – stabilesc reguli generale privind contabilitatea elementelor contabile și întocmirea situațiilor financiare;

➤ Standardele Naționale de Contabilitate (SNC) „Prezentarea situațiilor financiare” și „Stocuri” [11] – aplicabil entităților care țin contabilitatea în partidă dublă, cu excepția celor de interes public și altor entități, care aplică reglementările contabile internaționale;

➤ Standardele Internaționale de Contabilitate (IAS) 1 „Prezentarea situațiilor financiare” și 2 „Stocuri” [10] - pentru entitățile de interes public și alte entități care aplică reglementările contabile internaționale.

În luna august 2017 pe pagina web a Ministerului Finanțelor a fost plasat proiectul ordinului de modificare și completare a SNC în vigoare [8], care are ca scop realizarea cerințelor art. 36 alin. (1) lit. c) din Legii 287 [3] care obligă Guvernul, inclusiv Ministerul Finanțelor, în termen de 6 luni de la data publicării legii, să-și aducă actele sale normative în concordanță cu prevederile acesteia, delimitarea cerințelor de prezentare a informațiilor în situațiile financiare pentru diferite categorii de entități și soluționarea anumitor probleme de ordin metodologic identificate în procesul aplicării SNC și a altor reglementări contabile existente.

SNC „Prezentarea situațiilor financiare” și SNC „Stocuri” [11] intrate în vigoare la 1 ianuarie 2014, au fost elaborate în baza Directivei UE [1], IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare” și respectiv IAS 2 „Stocuri” [10]. Sub aspect general terminologia, normele și abordările de bază prevăzute de reglementările internaționale se regăsesc în cele naționale.

Modul de prezentare a informației privind stocurile conform SNC sunt apropiate de cele prevăzute de IFRS. Informațiile privind stocurile se prezintă sub diferite aspecte în situațiile financiare, astfel în bilanț se prezintă valoarea contabilă a stocurilor deținute de entitate la o anumită dată, în situația de profit și pierdere – informațiile privind consumul de stocuri, deprecierea lor pe parcursul perioadei de gestiune și în nota explicativă – informații suplimentare ce nu se conțin în bilanț și situația de profit și pierdere.

Scopul articolului constă în investigarea abordărilor naționale și internaționale privind conținutul și modul de prezentare a informațiilor privind stocurile în situațiile financiare și formularea recomandărilor de perfecționare acestora în conformitate cu prevederile IFRS [10], Directivei 2013/34/UE [1] și practicilor internaționale avansate. În special sunt abordate problemele aferente: prezentării informațiilor obligatorii aferente stocurilor, evaluării stocurilor în scopul prezentării în situațiile financiare, aprecierii consecințelor fiscale privind componența și evaluarea stocurilor.

În procesul cercetării, au fost luate în considerare rezultatele investigațiilor savanților din țară și de peste hotare privind prezentarea informațiilor în situațiile financiare în general și în special a informațiilor privind stocurile.

**Conținutul de bază.** Conform art. 20, alin. (1) al Legii 287 [3], situațiile financiare se întocmesc cu claritate și trebuie să ofere o imagine fidelă a poziției financiare, a performanței financiare și a altor informații aferente activității entității. Totodată, informațiile din situațiile financiare trebuie să corespundă caracteristicilor calitative fundamentale (relevanța și reprezentarea exactă) și celor amplificatoare (comparabilitatea, verificabilitatea, oportunitatea, inteligibilitatea).

În conformitatea cu reglementările contabile naționale și internaționale, entitățile trebuie să prezinte în situațiile financiare informații privind stocurile prezentate în tabelul 1.

**Tabela 1. Prezentarea informațiilor privind stocurile în situațiile financiare conform cerințelor naționale și internaționale**

	Informații	Reglementări naționale / internaționale	Situații financiare		
			Bilanț	Situația de profit și pierdere	Nota explicativă
1	2	3	4	5	6
1.	Politicile contabile adoptate la evaluarea stocurilor, inclusiv metodele (formulele) folosite pentru determinarea costului	Legea 287 art.22,lit.a) / Directiva 2013/34/UE, IAS 2			√
2.	Valoarea contabilă totală a stocurilor și valoarea contabilă pe categorii corespunzătoare entității	SNC "Prezentarea situațiilor financiare"/ IAS 2	√		
3.	Valoarea stocurilor intrate și ieșite în perioada de gestiune	SNC "Stocuri"			√
4.	Valoarea contabilă a stocurilor înregistrate la valoarea justă minus costurile de vânzare	SNC "Prezentarea situațiilor financiare"/ IAS 2	√		
5.	Valoarea stocurilor recunoscută drept cheltuială pe parcursul perioadei	IAS 2		√	√
6.	Valoarea oricărei reduceri a valorii contabile a stocurilor recunoscute drept cheltuială în cursul perioadei	SNC "Stocuri" / IAS 2			√

7.	Valoarea oricărei reluări a oricărei reduceri a valorii contabile care este recunoscută drept reducere a valorii stocurilor, recunoscută drept cheltuială pe parcursul perioadei	SNC "Stocuri" / IAS 2			√
8.	Circumstanțele sau evenimentele care au condus la reluarea unei reduceri a valorii contabile a stocurilor	IAS 2			√
9.	Valoarea contabilă a stocurilor gajate în contul datoriilor	SNC "Stocuri" / IAS 2			√
10.	În cazul evaluării ulterioare la valoarea justă: – metodele folosite la determinarea valorii juste și informațiile care au stat la baza aplicării acestora; – valoarea justă pe fiecare categorie la începutul și sfârșitul perioadei de gestiune și modificările diferențelor de valoare provenite din ajustările valorii juste decontate la cheltuielile sau veniturile perioadei de gestiune; – mișcarea rezervelor de valoare justă pe parcursul perioadei de gestiune;	Legea 287, art.22,lit.c) / Directiva 2013/34/UE			√

Sursa: elaborat de autor în baza Legii contabilității și raportării financiare, Directivei 2013/34/UE, SNC și IFRS.

Analizând proiectul de modificare și completare a SNC [8], constatăm că majoritatea prevederilor propuse sunt conforme cu standardele internaționale și Directiva 2013/34/UE și vizează eliminarea discrepanțelor existente în contabilitatea și evaluarea stocurilor, precum:

- *definirea valorii contabile – valoarea la care stocurile se evaluează la ieșire și se recunosc în bilanț/bilanțul prescurtat;*
- *concretizarea definiției de valoare justă – prețul de vânzare estimat al stocurilor în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții normale între părți interesate, independente și bine informate;*
- *inclusiunea metodei contabile de evaluare a stocurilor - metoda LIFO (ultimul intrat – primul ieșit).*

În baza datelor din tabelul 1 rezultă că informațiile privind stocurile sunt prezentate în bilanț, situația de profit și pierdere și nota explicativă.

#### ***Informații prezentate în bilanț***

Conform reglementarilor naționale și internaționale, stocurile sunt prezentate în bilanț la valoarea contabilă în componența activelor circulante. Informațiile prezintă soldurile stocurilor la începutul și sfârșitul perioadei de gestiune.

Conform SNC "Prezentarea situațiilor financiare" [11] în vigoare și în redacția proiectului de modificare [8], informațiile privind stocurile se prezintă în bilanț, fiind clasificate după conținutul economic și destinație prezentate în tabelul 2.

**Tabelul 2. Prezentarea informațiilor privind stocurile în bilanț conform SNC  
"Prezentarea situațiilor financiare" actuală și în redacția proiectului de modificare**

SNC In vigoare	Cod rd.	Proiect modificare SNC	Cod rd.
Materiale	140	Materiale și obiecte de mică valoare și scurtă durată	240
Active biologice circulante	150	Active biologice circulante	250
Obiecte de mică valoare și scurtă durată	160	Producția în curs de execuție	260
Producția în curs de execuție și produse	170	Produse și mărfuri	270
Mărfuri	180	Avansuri acordate pentru stocuri	280

Sursa: elaborat de autor în baza SNC

Proiectul de modificare a SNC "Prezentarea situațiilor financiare" [8] prevede în setul situațiilor financiare prescurtate și formatul bilanțului prescurtat, aplicabil conform art. 5 alin. 1 al Legii 287 [3] entităților micro și persoanelor fizice care desfășoară activitate de întreprinzător, după înregistrarea acestora ca plătitori ai taxei pe valoare adăugată. În bilanțul prescurtat, stocurile sunt generalizate și prezentate într-un singur rând - 060 „Stocuri”, unde se înscrie valoarea contabilă a materialelor, activelor biologice circulante, obiectelor de mică valoare și scurtă durată, producției în curs de execuție, produselor și mărfurilor, care se determină în conformitate cu SNC „Stocuri” și SNC „Particularitățile contabilității în agricultură” [11].

Redacția nouă a proiectului SNC "Prezentarea situațiilor financiare" [8] aduce îmbunătățiri semnificative în ceea ce privește dezvăluirea informației privind stocurile din perspectiva transunerii *acquis-ului comunitar* în domeniul raportării financiare corporative și alinierea la reglementărilor contabile internaționale. Totodată, după părerea noastră, prezentarea sumară în același rând a materialelor și obiectelor de mică valoare și scurtă durată (rd. 240) nu va permite analiza corectă a informației privind materiale deținute de entitate, cât și a informației privind obiectele de mică valoare și scurtă durată. Ținem să menționăm, că conform modificărilor propuse la SNC "Stocuri" [8], în partea ce ține de contabilitatea OMVSD, la transmiterea acestora în exploatare, în cazul când valoarea unitară este de 1/6 din plafonul stabilit de legislație, se vor deconta integral la costuri/cheltuieli curente, active imobilizate, etc. În cazul OMVSD cu valoare unitară mai mare decât 1/6 din plafonul stabilit de legislație, la transmiterea în folosință se va calcula amortizarea în mărime de 100% (în redacția actuală: 50% la transmiterea în exploatare și 50% la ieșirea acestora). Prin urmare la data întocmirii bilanțului, valoarea de bilanț a OMVSD transmise în exploatare va corespunde valorii reziduale sau în cazul absenței acestora – valoarea zero, respectiv în bilanț se va prezenta numai valoare de bilanț a OMVSD în stoc și valoarea reziduală a celor transmise în exploatare.

În opinia noastră, informațiile privind stocurile trebuie să fie prezentate în bilanț după următoarea clasificare:

**Tabelul 3. Conținutul informațiilor privind stocurile în bilanț**

Denumirea elementului	Cod rd.	Componenta
Materii prime și materiale consumabile	240	materiile prime și materialele de bază, materiale auxiliare, combustibil, materiale pentru ambalat, piese de schimb, anvelope și acumulate procurate separat de mijloacele de transport, ambalaje

Producția în curs de execuție	250	Producția și serviciile în curs de execuție
Produse și mărfuri	260	semifabricate, produse finite, produse secundare, mărfuri
Alte stocuri	270	activele cu ciclul lung de producție, destinate vânzării, active biologice circulante, OMVSD, materiale promoționale, alte materiale
Avansuri acordate pentru achizițiile de stocuri	280	avansurile pe termen lung și curente acordate pentru procurarea/fabricarea stocurilor și pentru serviciile aferente intrării stocurilor

Sursa: elaborat de autor

SNC "Stocuri" și IAS 2 conțin prevederi similare de prezentate în bilanț a stocurilor la valoarea contabilă, determinată prin metoda evaluării ulterioare. Evaluarea ulterioară prevede determinarea valorii stocurilor la data raportării ținând cont de metoda de evaluare curentă aplicată de entitate în cursul perioadei de gestiune. Astfel, la data raportării stocurile se evaluează la suma cea mai mică dintre valoarea contabilă, determinată în baza metodei de evaluare curentă, și valoarea realizabilă netă. Această regulă este condiționată de principiul prudenței, ce nu permite supraevaluarea activelor.

Costul de intrare a stocurilor poate fi nerecuperabil din diverse motive, deci o estimare contabilă importantă este valoarea realizabilă netă. Conform pct. 5 din SNC "Stocuri" [11], *valoarea realizabilă netă* este definită ca prețul de vânzare estimat al stocurilor diminuat cu costurile estimate pentru finalizare (completare) și costurile estimate de vânzare. Spre deosebire de valoarea justă, acest indicator este o valoare specifică entității, determinat pe baza intențiilor privind utilizarea stocurilor. Deoarece valoarea justă reflectă prețul stocurilor în timpul tranzacției, pe bază de voluntariat între participanții la piață independente, se poate presupune că valoarea realizabilă netă poate fi diferită de valoarea justă minus costurile de vânzare.

Cauzele când valoarea realizabilă netă poate fi mai mică decât costul de intrare (valoarea contabilă) sunt deteriorării sau degradării parțiale a stocurilor, învechirii morale parțiale sau totale a stocurilor (inclusiv expirarea perioadei de valabilitate), reducerii prețului de vânzare a stocurilor, majorării cheltuielilor aferente finalizării și vânzării stocurilor etc.

De menționat că evaluarea ulterioară necesită eforturi considerabile și presupune analiza datelor inventarierii cât și o analiză complexă din partea specialiștilor din funcțiile operaționale, comerciale și financiar-contabile.

Diminuarea valorii realizabile nete este posibilă datorită modificării cererii pe piață sau termenilor contractuali. În ceea ce privește evaluarea ulterioară a produselor finite și mărfurilor, reducerea valorii poate fi determinată prin analiza contractelor de vânzare existente la data întocmirii bilanțului, cât și după încheierea perioadei de gestiune prin analiza evenimente ulterioare. O astfel de analiză ne permite să estimăm prețul de vânzare și, ținând cont de costurile de vânzare, să comparăm valoarea contabilă a stocurilor cu valoarea realizabilă netă.

Pentru identificarea stocurilor cu o valoare realizabilă netă potențial mai redusă, în practică este utilizată analiza duratei de rotație pe categorii de stocuri. Cu toate acestea, o astfel de analiză permite identificarea doar a unui potențial "grup de risc" - stocuri cu o durată de rotație redusă. În opinia noastră, este imposibil să se formuleze o opinie profesională privind necesitatea de a reduce valoarea unor astfel de stocuri numai pe baza duratei de rotație. În acest caz, este necesară o analiză cauzală detaliată.

Conform prevederilor SNC Stocuri, p. 46 [11], determinarea valorii realizabilă netă a stocurilor se face prin una din următoarele metode:

- 1) metoda categoriilor (elementelor) de stocuri care prevede stabilirea celei mai mici sume dintre valoarea contabilă și valoarea realizabilă netă pe fiecare element de stocuri;
- 2) metoda grupelor omogene de stocuri care prevede stabilirea celei mai mici sume dintre valoarea contabilă și valoarea realizabilă netă pe fiecare grupă omogenă de stocuri;
- 3) metoda volumului total de stocuri care prevede stabilirea celei mai mici sume dintre valoarea contabilă și valoarea realizabilă netă a tuturor stocurilor entității.

De menționat, că în mare parte entitățile autohtone nu aplica evaluarea ulterioară din cauza că determinarea valorii realizabile nete reprezintă un proces laborios și necesită implicarea specialiștilor din diverse funcții.

În literatura de specialitate [13] se face o descriere și analiză amplă a tipurilor de evaluare a stocurilor, inclusiv evaluarea ulterioară. Suntem de acord cu opiniile specialiștilor în ceea ce privește probleme practice care apar la evaluarea ulterioară a stocurilor și de asemenea susținem propunerea de contabilizare a diferențelor apărute ca urmare a ajustării valorii stocurilor într-un cont separat, de exemplu în contul 218 "Ajustări pentru deprecierea stocurilor". Această modalitate de contabilizare a diferențelor dintre costul de intrare și valoarea realizabilă netă se conține în reglementările contabile din alte țări, de exemplu în România este prevăzută grupa de conturi 39 "Ajustări pentru deprecierea stocurilor și producției în curs de execuție" [9]. În Rusia, de asemenea sunt utilizate conturi separate pentru ajustarea valorii stocurilor la data raportării.

În baza celor expuse mai sus, considerăm necesar ca și în reglementările contabile naționale să fie prevăzut în cont distinct pentru contabilizarea deprecierei stocurilor. De asemenea, considerăm obligatoriu pentru entitățile autohtone respectarea regulilor de evaluare ulterioare a stocurilor, prevăzute de reglementările contabile naționale și internaționale.

#### ***Informații prezentate în situația de profit și pierderi***

În situația de profit și pierderi se prezintă valoarea stocurilor recunoscută drept cheltuială pe parcursul perioadei de gestiune sau reluarea reducerilor valorii contabile a stocurilor recunoscute în perioadele precedente.

Conform pct.99 din IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare” [10] entitățile trebuie să prezinte în situația de profit și pierdere o clasificare a cheltuielilor fie după natura, fie pe destinația (funcția) acestora în cadrul entității. Conform reglementările naționale, situația de profit și pierdere se întocmește în baza clasificării cheltuielilor după destinație (funcții). Spre deosebire, în reglementările contabile din Romania [9] este prevăzută clasificarea cheltuielilor după natura lor în Contul de profit și pierdere.

În situația de profit și pierdere se prezintă informațiile privind consumul stocurilor, astfel în dependență de tipul clasificării prevăzute de reglementările contabile sunt detaliate informațiile privind stocurile. Formatul situației (contului) de profit și pierdere simplificat, prevăzut în IAS 1, cu clasificarea cheltuielilor după destinație (funcție) și după natură sunt prezentate în tabelul 4.

**Tabelul 4. Formatul situației de profit și pierdere cu clasificarea cheltuielilor după natură și după destinație (funcții)**

Clasificarea cheltuielilor după destinație (funcții)		Clasificarea cheltuielilor după natură	
Venituri	X	Venituri	X
Costul vânzărilor	(X)	Alte venituri	X

Profit brut	X	Variația stocurilor de produse finite și producția în curs de execuție	X	
Alte venituri	X	Materii prime și consumabile utilizate	X	
Costuri de distribuire	(X)	Cheltuieli cu beneficiile angajaților	X	
Cheltuieli administrative	(X)	Cheltuieli cu amortizarea și deprecierea	X	
Alte cheltuieli	(X)	Alte cheltuieli	X	
Profit înainte de impozitare	X	Total cheltuieli		(X)
		Profit înainte de impozitare		X

Sursa: elaborat de autor în baza IAS 1.

Totodată, pct. 104 din IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare” prevede că o entitate care clasifică cheltuielile după destinație trebuie să prezinte informații suplimentare despre natura cheltuielilor, inclusiv cheltuielile cu deprecierea și amortizarea și cheltuielile cu beneficiile angajaților.

Ieșirea stocurilor are loc în urma consumului în cadrul entității, vânzării, transmiterii terților, transferului în componența activelor imobilizate etc. Stocurile ieșite se evaluează la valoarea contabilă care se determină prin aplicarea uneia din următoarele metode de evaluare curentă:

- 1) metoda identificării specifice;
- 2) metoda FIFO (primul intrat – primul ieșit);
- 3) metoda costului mediu ponderat.

Metoda de evaluare curentă a stocurilor se stabilește de către fiecare entitate de sine stătător și se reflectă în politicile contabile ale acesteia. În acest caz, se iau în considerare particularitățile activității entității, cererea de stocuri pe piață, nivelul inflației, gradul de influență a metodei acceptate de evaluare asupra rezultatului financiar, precum și costurile aplicării metodei respective. Entitatea trebuie să utilizeze aceleași metode de evaluare curentă pentru toate stocurile care au conținut economic și utilizare similare. Pentru stocurile cu conținut economic sau cu utilizare diferită pot fi aplicate metode diferite.

Problemele privind evaluarea curentă a stocurilor sunt analizate în mai multe lucrări ale savanților autohtoni. Suntem de acord cu opinia autorilor lucrărilor [5] privind recomandarea includerii metodei LIFO în SNC „Stocuri”, care corespunde prevederilor Directivei 2013/34/UE,. De menționat că această propunere se regăsește în proiectul de modificare a SNC [8].

#### ***Informații privind stocurile în nota explicativă.***

În conformitate cu art. 22, alin. (2) din Legea 287 [3], nota explicativă conține informații suplimentare care nu sunt incluse în situațiile financiare. Nota explicativă la situațiile financiare trebuie să conțină obligatoriu informații privind stocurile prezentate în tabelul 1. Forma de prezentare a informațiilor, volumul, structura notei explicative se stabilesc de entitate de sine stătător, în funcție de categoria acesteia, de dimensiunea, forma juridică de organizare, domeniul/profilul de activitate al acesteia cât și de necesitățile informaționale proprii ale entității.

În opinia autorului, nota explicativă trebuie să prezinte informații suplimentare privind stocurile prin detalierea informației prezentate în bilanț, astfel se propune următoarea clasificare:

- Materii prime și materiale consumabile, *inclusiv*
  - Materii prime și materiale de bază

- *Materiale consumabile*
- Producția în curs de execuție, *inclusiv*
  - *Produse în curs de execuție*
  - *Servicii în curs de execuție*
- Produse și mărfuri, *inclusiv*
  - *Produse finite*
  - *Mărfuri*
- Alte stocuri, *inclusiv*
  - *Active biologice circulante*
  - *OMVSD*
  - *Alte stocuri*
- Avansuri acordate pentru stocurile

În opinia noastră, această informație urmează să fie prezentată sub formă de tabelă care va conține valorile la începutul perioadei, intrările, ieșirile și sfârșitul perioadei de gestiune.

Fiecare element al stocurilor trebuie să fie evaluat la valoarea cea mai mică dintre costul de intrare și valoarea realizabilă netă.

De asemenea, nota explicativă va conține informații privind componența costului de intrare, iar în cazul aplicării valorii realizabile nete – metoda utilizată la determinarea acestei valori.

Nota explicativă va conține informații privind valoarea stocurilor consumate pe parcursul perioadei de gestiune curente și cea precedentă. În cazul ajustării valorii stocurilor, entitatea trebuie să dezvăluie informații privind mărimea deprecierii calculate pe parcursul perioadei de gestiune sau reducerii deprecierii.

Prezentarea informațiilor privind stocurile în nota explicativă suplimentară la informațiile prezentate în situația de profit și pierderi, în mare măsură ține de detalierea costului vânzărilor. După părerea noastră, entitățile care aplică SNC, urmează să prezinte în nota explicativă cheltuielile clasificate după natură, de exemplu: materiale de bază, materiale de ambalat, materiale auxiliare, energie, salarii, reparație și mentenanță, amortizarea, alte cheltuieli indirecte și costul mărfurilor vândute. Totodată, totalul costului vânzărilor din situația de profit și pierderi trebuie să coincidă cu totalul prezentat în nota explicativă corespunzătoare.

Nota explicativă trebuie să includă și alte informații obligatorii privind stocurile, precum politicile contabile adoptate la evaluarea stocurilor, valoarea deprecierii stocurilor pe parcursul perioadei de gestiune și ajustările ulterioare, circumstanțele sau evenimentele care au condus la deprecierea stocurilor, inclusiv metodele folosite pentru determinarea costului, valoarea contabilă a stocurilor gajate în contul datoriilor și alte informații suplimentare care ar oferi o imagine fidelă a poziției financiare și performanței financiare aferente activității entității.

**Rezultate și concluzii.** Potrivit reglementărilor contabile naționale și internaționale, informațiile privind stocurile sunt prezentate în bilanț, situația de profit și pierdere și în nota explicativă. Totodată, unele cerințe de prezentare a informațiilor privind stocurile în SNC în vigoare diferă de cerințele IFRS. Legea contabilității și raportării financiare (în vigoare din 01.01.2019) și proiectul de modificare a SNC aduce îmbunătățiri semnificative în ceea ce privește alinierea la Directiva UE și IFRS.

În opinia noastră, prezentarea informației privind stocurile în bilanț conform proiectului de modificare a SNC "Prezentarea situațiilor financiare", deși aduce unele schimbări calitative prin includerea *avansurilor acordate pentru stocuri* și altele ar putea fi îmbunătățit prin



prezentarea separată a informațiilor privind materiile prime și materiale consumabile. În plus, includerea activelor cu ciclul lung de producție, destinate vânzării, activelor biologice circulante, OMVSD, materialelor promoționale, altor material într-un rând separat în bilanț ar permite o analiză mai exactă a categoriilor de stocuri în cadrul entității.

Majoritatea entităților autohtone nu aplica modalitatea de evaluarea ulterioara stabilită de SNC stocuri și IAS 2. Ca urmare nu se respectă principiul prudenței și respectiv, stocurile sunt supraevaluate, cheltuielile diminuate și în consecință rezultatele financiare majorate în situațiile financiare. Această situație denaturează indicatorii din situațiile financiare și poate conduce la repartizarea dividendelor necăștigate.

Conform SNC, situația de profit și pierdere este întocmită în baza clasificării cheltuielilor după destinație (funcții). Reglementările internaționale prevăd de asemenea și o altă structură a situației de profit și pierdere și anume de clasificare a cheltuielilor după natură. O astfel de abordare permite prezentarea informațiilor mai detaliate privind variația și consumul stocurilor, care sunt necesare pentru luarea deciziilor manageriale la toate nivelele decizionale.

Informații suplimentare privind stocurile se prezintă în nota explicativă. Nota explicativă include informații privind politicile contabile aferente stocurilor și dezvoltarea informației în cazul schimbării metodelor de evaluare a stocurilor. Autorul vine cu propuneri de prezentare în nota explicativă a informațiilor astfel ca să poată fi efectuată o analiză detaliată a stocurilor de către diverși utilizatori de informație.

#### **Bibliografie:**

1. Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013 privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi. – Jurnalul oficial al Uniunii Europene L 182/19 din 29.06.2013.
2. Legea contabilității nr. 113-XVI din 27.04.2007. – [www.lex.justice.md](http://www.lex.justice.md)
3. Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017, publicat în Monitorul Oficial nr. 1-5 din 05.01.2018, în vigoare din 01.01.2019.
4. NEDERIȚA Al., Recomandări practice privind aplicarea SNC „Stocuri”. În revista „Contabilitate și audit”, 2014, nr. 9.
5. NEDERIȚA Al., POPOVICI A. Probleme aferente evaluării inițiale și ulterioare a stocurilor. Publicații periodice Conferința științifică internațională "25 de ani de reformă economică în Republica Moldova", 23-24 Septembrie 2016 - Volumul 4
6. Panuș V., De la Raportul de profit și pierderi la Situația rezultatului global, În revista „Contabilitate și audit”, 2011, nr. 11.
7. Hervé Stolowy, Michel Lebas, Financial Accounting and Reporting: A Global Perspective, second edition, 2006, printed by Zrinski d.d., London, ISBN 978-1-84480-250-0
8. Proiectul de modificare și completare a Standardelor Naționale de Contabilitate, elaborat de Ministerul Finanțelor, publicat la 21.08.2017 pe [www.mf.gov.md](http://www.mf.gov.md)
9. Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802 din 29.12.2014. – Monitorul Oficial al României nr. 963 din 30.12.2014.
10. Standardele Internaționale de Raportare Financiară, acceptate prin Ordinul Ministrului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 109 din 19 decembrie 2008. – [www.mf.gov.md](http://www.mf.gov.md).

11. Standardele Naționale de Contabilitate, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 118 din 06.08.2013. – [www.mf.gov.md](http://www.mf.gov.md).
12. VÎRTOSU A., Abordări naționale și internaționale privind definirea, componența și evaluarea stocurilor. În publicațiile conferinței internaționale ”Contabilitatea și profesia contabilă în era provocărilor”, Chișinău, 5-6 aprilie, ISBN 978-9975-127-50-9, pag. 89-94.
13. Федосенко Т.В., Раскрытие в финансовой отчетности информации о запасах по российским и международным стандартам, În revista: ”Современные проблемы науки и образования”, 2015. № 1-1 <https://www.science-education.ru>
14. Котлячков О. В., Фазульянова З. З., Денисова Н. Л., Необходимость раскрытия информации о запасах в бухгалтерской (финансовой) отчетности с учетом критерия существенности, În revista: ”Всё для бухгалтера” [www.buh-izdat.ru/journals/all-for-accountant/](http://www.buh-izdat.ru/journals/all-for-accountant/)