

## TRATAMENTUL CONTABIL AL REZULTATELOR INVENTARIERII ANUALE

## ACCOUNTING TREATMENT OF THE RESULTS OF THE ANNUAL INVENTORY

**DAMEAN Anfisa, studentă, Specialitatea: CON**

Academia de Studii Economice a Moldovei,

Republica Moldova, Chișinău, str. Mitropolit Gavril Bănulescu-Bodoni, 61

e-mail: [anfisdamean@gmail.com](mailto:anfisdamean@gmail.com)

**Abstract.** *The purpose of this work consists in the research and deepening of knowledge regarding the general notions related to the types of inventory, the way of checking and detecting the shortages and surpluses, its fiscal consequences and providing a clearer picture of the inventory process and reflection of the results after the annual inventory. I believe that the information presented is useful for practitioners and especially for students, who are currently undergoing the information process.*

**Keywords:** *inventory, inventory surpluses, inventory shortages, value depreciation, inventory register.*

**JEL CLASSIFICATION:** M41

### INTRODUCERE

Potrivit științei contabilității, o cerință de bază în domeniul dat, este exactitatea și relevanța informației de care dispune o entitate. Iar pentru a ține o contabilitate corectă și transparentă trebuie să luăm în calcul procesul de inventariere. Astfel, în vederea determinării corespunderii situației patrimoniale reale cu înregistrările contabile și, prin urmare, întocmirii corecte a situațiilor financiare anuale, entitățile economice petrec inventarierea anuală.

Modul de efectuare a inventarierii și de reflectare în contabilitate a rezultatelor acesteia sunt reglementate de Legea contabilității și raportării financiare [4, art.10], Regulamentul privind inventarierea [8] și a Standardelor Naționale de Contabilitate [9, 10]. În conformitate cu prevederile Legii contabilității și raportării financiare, *inventarierea* reprezintă procedeul de control și autentificare documentară a existenței activelor, capitalului propriu și datorii care aparțin și/sau se află în gestiunea temporară a entității [4, art.3]. Potrivit acestui act normativ, orice entitate, indiferent de domeniul de activitate, tipul de proprietate și forma juridică de organizare, este obligată să efectueze inventarierea generală a elementelor de activ și datorii [4]. Regulamentul privind inventarierea prevede cazurile în care se efectuează inventarierea [8, art. 3]:

- 1) la începutul activității, scopul principal fiind stabilirea și evaluarea elementelor de activ și datorii ce constituie aportul în capitalul social;
- 2) cel puțin o dată pe parcursul perioadei de gestiune, de regulă, la sfârșitul perioadei de gestiune. Entitățile pot efectua inventarierea și până la sfârșitul perioadei de gestiune, cu condiția evaluării corecte și înregistrării rezultatelor inventarierii în raportul financiar;
- 3) în cazul reorganizării sau încetării activității entității;
- 4) în cazul întreruperii activității;
- 5) în caz de schimbare sau înlocuire a managerului-șef sau managerului subdiviziunii (secției, depozitului) în ziua primirii-predării bunurilor și/sau la cererea unui sau mai multor manageri din aceeași subdiviziune (secție, depozit);
- 6) în caz de furturi, delapidări, sustrageri, abuzuri, precum și deteriorări ale bunurilor - imediat la depistarea acestora;
- 7) în caz de incendii, calamități naturale sau alte evenimente excepționale (inundații, cutremure de pământ etc.);
- 8) la cererea organelor abilitate conform legislației;

9) în cazul existenței informațiilor, indicilor (semnelor) că există lipsuri sau plusuri, care pot fi stabilite cu certitudine numai prin inventariere, precum și în alte cazuri prevăzute de legislația în vigoare sau la decizia conducătorului entității.

*Scopul studiului* constă în cercetarea tipurilor de inventariere, etapelor efectuării inventarierii, modului de efectuare și documentare a acesteia, depistarea lipsurilor și plusurilor în rezultatul inventarierii și modul de reflectare a acestora în contabilitate.

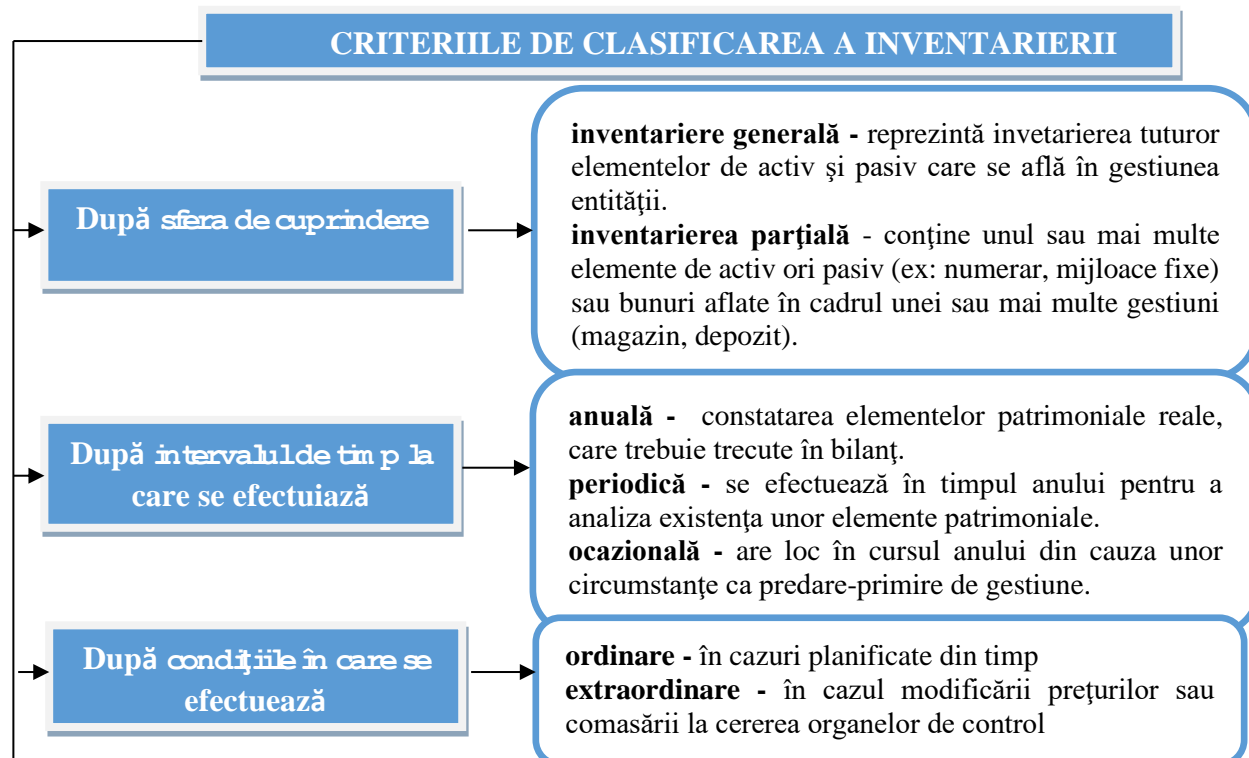
### **METODE DE CERCETARE**

Cercetarea în cauză este bazată pe o investigație în care se aplică diverse metode de cercetare, precum: analiza, comparația și deducția. Studiul are la bază ca scop examinarea tipurilor și etapelor de inventariere, modului de efectuare și documentare a acesteia, reflectarea în contabilitate a divergențelor constatate la inventariere. În același timp, investigațiile realizate au drept scop stabilirea dificultăților cu care se confruntă entitățile la efectuarea inventarierii, asumarea responsabilității asupra divergențelor constatate și bineînțeles, asigurarea anumitor aspecte ale proceselor în sine care vizează gestionarea unei inventarierii calitative. În cadrul cercetării, au fost analizate actele normative și legislative, precum și literatura de specialitate la tema abordată.

### **REZULTATELE OBTINUTE**

Potrivit legislației, orice agent economic sau conducător al entității, se obligă să dețină proceduri de control intern și singur stabilește periodicitatea efectuării inventarierii. El răspunde pentru organizarea exactă a lucrărilor de inventariere și aprobă procedurile scrise, ajustate specificului activității economice. Inventarierea se desfășoară doar în baza unui ordin emis de conducătorul agentului economic, consemnat de serviciul contabil în Registrul de control. Conform legislației, contabilul-șef, conducătorii subdiviziunilor și serviciilor sînt obligați să verifice respectarea efectuării inventarierii și să informeze comisia centrală și/sau conducătorul entității despre faptele depistate pentru a fi întreprinse măsurile necesare.

În urma studiului, s-a constatat că procedurile de inventariere a elementelor controlate de către entitate, se pot diferenția în funcție de mai multe criterii, care sunt prezentate în figura 1.



**Figura 1. Clasificarea inventarierii după elementele controlate de entitate**

*Susa:* elaborat de autor în baza legislației în vigoare

De menționat, că inventarierea este un proces amplu, care se desfășoară în mai multe etape, cele mai fundamentale fiind: *pregătirea inventarierii*, *desfășurarea inventarierii*, *stabilirea rezultatelor și contabilizarea diferențelor identificate*. La etapa de *pregătire a inventarierii* se stabilește obiectul inventarierii, data începerii și finisării, se fac operațiuni organizatorice de creare a comisiei de inventariere și de pregătire contabilă pentru desfășurarea normală a operațiunilor de inventariere. Comisia oprește circulația mărfurilor și sigilează încăperile de păstrare a mărfurilor, ambalajelor, numerarului. La fel, controlează ultimile documente de circulație a mărfurilor, ambalajelor și solicită declarația de inventar. Gestionarul efectuează darea de seamă în ziua inventarierii, care va fi vizată de șeful comisiei de inventariere, iar apoi transmisă în contabilitate. La etapa *desfășurării inventarierii*, se stabilește existența mărfurilor, care se efectuează prin măsurare sau numărare a acestora, iar în listele de inventar se completează cantitatea, prețul unitar și valoarea bunurilor inventariate. Elementele de activ dar și datoriile, care sunt supuse inventarierii, se introduc în formulare speciale: INV-1, „Lista de inventariere a Imobilizărilor”, INV-2 „Lista de inventariere a stocurilor (cantitativ-valorică)”, INV-3 „Balanța de verificare a rezultatelor inventarierii” etc. În cazul în care se constată lipsuri sau plusuri de inventar, în baza listelor de inventariere, se realizează lista de inventariere INV-11, „Registru de verificare a rezultatelor inventarierii”. Listele de inventariere se întocmesc în două exemplare, primul pentru gestionar, iar celălalt - pentru a fi semnat de comisia de inventariere și de contabilul care duce evidența gestiunii. *Stabilirea rezultatelor și înregistrarea acestora* în contabilitate - constituie etapa, în care se reflectă situațiile comparative pentru stabilirea rezultatelor inventarierii, precum și se înfăptuiesc operațiile de înregistrare a diferențelor constatate la inventariere. Elementele la care au fost stabilite abateri dintre datele reale și cele ale evidenței contabile, se înscriu în balanțele de verificare a rezultatelor inventarierii. Pentru plusurile, lipsurile, deprecierea constatată sau pagubele determinate de expirarea termenelor de prescripție, comisia de inventariere trebuie să primească explicații scrise de la persoanele vinovate pentru acestea. În urma explicațiilor și documentelor primite, comisia de inventariere stabilește rezultatele inventarierii, consemnate în procesul verbal în care se înscriu: caracterul lipsurilor, pagubelor, pierderilor, bunurilor depreciate și a plusurilor, după care stabilesc modul de regularizare a diferențelor constatate în urma inventarierii. Divergențele care sunt depistate la inventariere între disponibilitățile reale și datele contabile se recunosc ca lipsuri sau plusuri de bunuri. Trebuie de menționat că aceste lipsuri și plusuri depistate la inventariere nu se tratează ca erori, ele se trec la veniturile și cheltuielile curente. În conformitate cu legislația în vigoare, diferențele depistate la inventariere se reflect în contabilitate după cum urmează [4, 8]:

- plusurile de bunuri și mijloace bănești, diferențele valorice, obținute în urma compensării lipsurilor cu plusuri, se înregistrează ca majorare a veniturilor;
- lipsurile de bunuri, care depășesc normele perisabilității naturale stabilite, se trec în contul persoanelor vinovate, la prețurile de piață la data depistării lipsurilor;
- lipsurile de bunuri și mijloace bănești se trec la cheltuielile perioadei de gestiune;
- în cazul când nu sînt stabilite persoanele vinovate, pierderi de deteriorarea bunurilor sau lipsurile de bunuri, care depășesc normele perisabilității naturale, se trec la cheltuielile perioadei.

Stabilirea lipsurilor de bunuri este un lucru contabil important, pentru că modul de realizare și reflectare a acestora va influența poziția financiară și performanța financiară a entității. Pentru reflectarea lipsurilor de bunuri, se necesită o investigație suplimentară privind persoana vinovată, care ar trebui să recupereze pagubele pe care le-a cauzat. Lipsurile depistate se reflectează la cheltuieli, în contul 714 „Alte cheltuieli din activitatea operațională”, chiar dacă vinovatul a fost identificat sau nu [7]. Pentru lipsurile în limita normelor de perisabilitate naturală (bunurile care au suferit din cauza influenței unor factori naturali ca: evaporarea, scurgerea, uscarea), entitățile creează anumite rezerve, pentru a le folosi la acoperirea acestor lipsuri. De menționat că rezultatele finale ale inventarierii trebuie reflectate în contabilitate, în luna în care a luat sfârșit inventarierea. În tabelul 1 sunt prezentate operațiile contabile privind depistarea lipsurilor de bunuri în contabilitate.

**Tabelul 1. Reflectarea lipsurilor de bunuri în contabilitate**

Formule contabile		Conținutul operațiunilor
Dt	Ct	
124, 129 ș.a.	121, 123 ș.a.	Suma amortizării și deprecierii acumulate la depistarea lipsurilor de <i>imobilizări</i>
714	121, 123, ș.a.	Valoarea contabilă la data depistării lipsurilor
713	534	Suma TVA dedusă anterior de la valoarea care nu a fost supusă amortizării
712, 811 ș.a.	211, 213, 217 ș.a.	Valoarea contabilă a <i>stocurilor</i> la data depistării lipsurilor:
714	211, 213, 217 ș.a.	- în limita perisabilității natural
713	534	- peste limita perisabilității natural
		Suma TVA dedusă anterior de la costul de intrare al stocurilor

*Sursa: elaborate de autor în baza [1, 3, 7]*

În urma depistării plusurilor, care au apărut la etapa de documentare sau înscriere a operațiunilor contabile, acestea se evaluează ca: imobilizări necorporale și corporale, stocurile și alte active curente și se înregistrează ca intrări în patrimoniu entității. Plusurile de bunuri se contabilizează la valoarea lor justă (valoarea de piață) ca venit, în contul 612 „Alte venituri din activitatea operațională” [7]. Metoda plusurilor poate fi utilizată ca o modalitate de confirmare a activelor. Exemplu de depistare a plusurilor poate fi: depistarea mărfurilor suplimentare pe când actele reflectă o cantitate mai mică de mărfuri. Recuperarea benevolă a prejudiciului material se reflectă în contabilitate doar dacă persoana vinovată a consimțit să repare paguba. Acordul de recuperare se întocmește în scris. Dacă persoana presupusă vinovată nu acceptă recuperarea, creanța acesteia se va înregistra doar la apariția deciziei irevocabile a instanței judecătorești. În tabelul 2 sunt prezentate operațiile contabile privind plusurile de bunuri în contabilitate.

**Tabelul 2. Reflectarea plusurilor de bunuri în contabilitate**

Formule contabile		Conținutul operațiunilor
Dt	Ct	
112, 121, 123 ș.a.	612	Valoarea justă la data depistării plusurilor de <i>imobilizări</i>
211, 213, 217 ș.a.	612	Valoarea justă la data depistării plusurilor de <i>stocuri</i>
226	612 (sau 424, 535 conform politicilor contabile)	Reflectarea recuperării prejudiciului material în contabilitate în cazul în care persoana vinovată este angajatul entității
234	612	Reflectarea recuperării prejudiciului material în contabilitate în cazul în care persoana vinovată nu este angajatul entității

*Sursa: elaborate de autor în baza [1, 3, 7]*

La încheierea inventarierii listele de inventariere se predau în contabilitate pentru verificare. În cadrul inventarierii se verifică creanțele sau datoriile față de fondatori și salariați [8, art. 71]. Verificarea este făcută prin contrapunerea informației legate de cumpărători și furnizori prin extrasul de cont INV-9 sau actele de decontări reciproce. Documentul de bază la stabilirea rezultatelor inventarierii (lipsuri/plusuri) activelor, stocurilor de mărfuri/materiale, creanțelor/datoriilor îl constituie *Balanța de verificare a rezultatelor inventarierii INV-3*, ce se întocmește de comisia de inventariere și contabilul entității. În Balanța de verificare se fixează doar pozițiile la care s-au depistat divergențe între datele efective (din lista de inventariere) și datele evidenței analitice din contabilitate. După completarea Balanței de verificare se solicită o Notă explicativă, în care gestionarul va explica cauzele apariției lipsurilor, plusurilor sau depășirii termenelor de prescripție a datoriei debitoare etc. Etapa finală, constă în întocmirea procesului- verbal privind rezultatele inventarierii, în baza balanței de verificare și a notelor explicative ale gestionarilor. În baza balanței de verificare, în care sunt cuprinse rezultatele inventarierii, se întocmesc situațiile financiare. În nota explicativă la situațiile financiare se dezvăluie următoarea informații privind inventarierea [9]:

- confirmarea datelor reflectate în situațiile financiare în urma efectuării inventarierii;

- obiectivele și termenele de efectuare a inventarierii generale sau parțiale pe parcursul perioadei de gestiune;
- rezultatele inventarierii (plusurile și lipsurile finale, compensările efectuate, suma pierderilor peste normele perisabilității naturale etc.);
- reflectarea rezultatelor inventarierii în contabilitate;
- măsurile luate pentru înlăturarea lipsurilor constatate;
- suma prejudiciului material și modul de recuperare a acestuia (achitarea în casierie, rețineri din salariu, rețineri conform deciziilor instanțelor de judecată etc.);
- recuperarea de la persoanele vinovate în perioada de gestiune a sumelor aferente pierderilor rezultate din anii precedenți.

## CONCLUZII

În concluzii menționăm că procesul de inventariere este unul complex care necesită respectarea tuturor etapelor: *pregătirea inventarierii, desfășurarea inventarierii, stabilirea rezultatelor și contabilizarea diferențelor identificate*. Fiecare etapă de inventariere include lucrări și operații specifice referitoare la conținut, proceduri de urmat și documente de elaborat. Inventarierea este punctul de pornire și de închidere al oricărei perioade de gestiune, pe baza inventarierii se deschid conturile și tot pe baza inventarierii se închid, se definitivează bilanțul și alte situații financiare. În consecință, situațiile financiare se întocmesc cu utilizarea datelor inventarierii anuale pentru autentificarea existenței și stării elementelor de activ și datorii. Stabilirea și reflectarea corectă în contabilitate a rezultatelor inventarierii anuale va influența poziția financiară și performanța financiară a entității.

## REFERINȚE BIBLIOGRAFICE:

1. Codul fiscal al Republicii Moldova nr. 1163 –XIII din 24 aprilie 1997. <https://sfs.md/ro/pagina/codul-fiscal>
2. Iavorscaia E. Rezultatele inventarierii anuale: evidență & impozitare. În: *Contabilitate și audit*, 2019, nr. 11, p. 27-34.
3. Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 1-6 din 05.01.2018. [https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=125231&lang=ro#](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=125231&lang=ro#)
4. Modificările Standardelor Naționale de Contabilitate, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 48 din 12.03.2019. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 101-107 din 22.03.2019.
5. Modificările Planului general de conturi contabile, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 100 din 28.06.2019. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 230-237 din 19.07.2019.
6. Planul general de conturi contabile, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 119 din 06.08.2013. [https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=117857&lang=ro](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=117857&lang=ro)
7. Regulamentul privind inventarierea, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 60 din 29.05. 2012. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 166-169 din 10.08.2012, art.953. <http://lex.justice.md/md/344361/>
8. Standardele Naționale de Contabilitate. Monitorul Oficial nr. 233-237 din 22.10.2013 [https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=125822&lang=ro#](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=125822&lang=ro#)
9. Standardul Național de Contabilitate „Prezentarea situațiilor financiare”, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019. [https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=113039&lang=ro](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=113039&lang=ro).

**Coordonator științific: POPOVICI Angela, dr., conf.univ.**

Academia de Studii Economice a Moldovei,  
Republica Moldova, Chișinău, str. Mitropolit Gavril Bănulescu-Bodoni, 61  
e-mail: [popovici.angela.alexandru@ase.md](mailto:popovici.angela.alexandru@ase.md)