

DOI: <https://doi.org/10.53486/ssstc.v4.05>

CZU: 657.371:657.6

## SIGNIFICANCE OF INVENTORY FOR ACCOUNTING AND AUDITING

### SEMNIȚAȚIA INVENTARIERII PENTRU CONTABILITATE ȘI AUDIT

**BARBĂ Ana, masteranda, Specialitatea FCF**  
Academia de Studii Economice din Moldova,  
Republica Moldova, Chișinău, str. Bănulescu-Bodoni 61  
email: [barba.ana.gtea@ase.md](mailto:barba.ana.gtea@ase.md)

**Abstract.** *Stocks are considered objects that imply considerable capital investments, that is why they represent one of the factors determining the decisional process in the company. In current assets, stocks play a decisive role in achieving the business and manufacturing business. To give a true picture of the financial position of companies, there must be a perfect harmony between the recorded and physical values. This symmetry can be achieved and verified by physical counting carried out by companies, this process is called stocktaking. This article contains the reasoning to investigate the comparative aspects of the inventory process between accounting and auditing and to identify the significance of this process for both fields. Auditor should identify and assess inherent risks of material misstatement in the acquisition and payment cycle as well as fraud risks of material misstatement in the acquisition and payment cycle. An inventory reconciliation is also needed to ensure that the actual and recorded inventory amounts are the same at the end of year, so that there will be no issues when the inventory is audited.*

**Key words:** *inventory, accounting, audit, stock count, observation, IFRS, IAS*

**JEL CLASIFICATION:** M41, M42

#### INTRODUCERE

Creșterea semnificativă a fiabilității informației economice, care este foarte importantă în procesul decizional, poate fi considerată principala contribuție a activităților de audit. Pentru a reda o imagine fidelă a poziției financiare a companiilor trebuie să existe o armonie perfectă între valorile înregistrate și cele fizice. Această simetrie poate fi realizată și verificată prin numărarea fizică efectuată de societăți, acest proces fiind numit inventariere.

Inventarierea este un procedeu al metodei contabilității, comun și altor științe economice, care reprezintă ansamblul operațiunilor prin care se constată existența cantitativă și valorică sau numai valorică, după caz, a elementelor de activ și de pasiv aflate în patrimoniul entității la data la care aceasta se efectuează. Toate aceste operații se efectuează cu scopul evaluării elementelor inventariate și punerii de acord a datelor contabilității cu realitatea faptică constatată.

Managerii entităților trebuie să înțeleagă importanța acestei activități, iar în acest sens trebuie să stabilească obiective, politici și proceduri specifice, care să asigure eficiența și respectarea reglementărilor în vigoare cu privire la inventariere.

**Scopul cercetării** constă în investigarea și cercetarea aspectelor comparative dintre contabilitate și audit privind procesul de inventariere cât și identificarea semnificației acestui proces pentru ambele domenii. Pentru atingerea acestui scop, ne-am propus următoarele obiective: cercetarea bazei teoretice noțiunilor de bază privind inventarierea, studierea reglementărilor normative, identificarea aspectelor semnificative privind inventarierea pentru contabilitate și audit, formularea unor concluzii în urma cercetării.

Pentru a răspunde la mai multe întrebări, autorul, a utilizat metodele de analiză și sinteză, observația, metoda comparativă, metoda inductivă. Totodată, s-a făcut referire la surse de informare cu referință asupra temei abordate, precum: acte normative și legislative naționale în domeniul contabilității, lucrări științifice relevante ale specialiștilor în domeniu.

## **CONȚINUTUL DE BAZĂ**

Sistemul contabil al unei entități, având calitatea de instrument principal al guvernantei, are rolul de a furniza informații de natură financiară privind activitatea societății, în vederea orientării procesului decizional. Astfel, obiectivul primordial al contabilității este acela de a oferi o imagine conformă cu realitatea în ceea ce privește poziția financiară și performanța entității. Pentru realizarea acestei cerințe, o condiție absolut necesară o reprezintă concordanța dintre datele scriptice și realitatea faptică. Modalitatea utilizată pentru determinarea situației reale a patrimoniului și prin intermediul căreia este posibilă o comparare a datelor obținute faptic cu cele înregistrate în contabilitate este inventarierea.[4]

*Inventarierea* este un procedeu de control și autentificare documentară a existenței activelor, capitalului propriu și datoriilor care aparțin și/sau se află în gestiunea temporară a entității. [1]

Din punct de vedere a contabilității inventarierea are următoarele sarcini:

- determinarea existenței efective a elementelor patrimoniale (active nemateriale, mijloace fixe, stocuri de mărfuri și materiale, creanțe, mijloace bănești, datorii etc.);
- controlul asupra stării activelor prin compararea realității cu informația furnizată de contabilitate;
- depistarea valorilor care și-au pierdut parțial calitățile inițiale sau sunt învechite din punct de vedere moral;
- verificarea respectării regulilor și condițiilor de păstrare a stocurilor de mărfuri și materiale, mijloacelor bănești, precum și a mașinilor, utilajelor și a altor mijloace fixe;
- verificarea realității valorii de bilanț a elementelor patrimoniale.[5]

Din punct de vedere a auditului, pentru desfășurarea unei misiuni de audit corespunzătoare, auditorii trebuie să se raportează la reglementările actuale în legătură cu acest subiect. Specificațiile privind probele de audit sunt cuprinse în Standardul Internațional de Audit 500 *Probe de audit*, iar lămuriri suplimentare referitoare la participarea auditorului la inventarierea stocurilor pot fi găsite în Standardul Internațional de Audit 501 *Probe de audit – Considerente suplimentare pentru elemente specifice*, emise de Federația Internațională a Contabililor. Aceste cadre de reglementare cuprind principii de bază și proceduri esențiale care vor fi adaptate necesităților prin prisma raționamentului profesional al auditorului. Ținând cont de aceste principii, în timpul asistării la procesul de inventariere, auditorul trebuie să observe modul de desfășurare a acestuia și să colecteze probele necesare formulării concluziilor referitoare la corectitudinea datelor înregistrate în contabilitate.

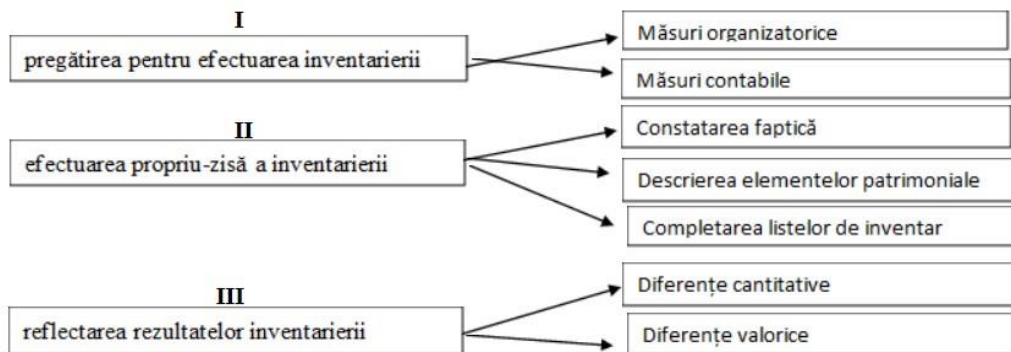
Procesul de inventariere este un subiect sensibil, pentru care auditorii au manifestat un interes aparte, prin prisma particularităților care pot fi întâlnite în funcție de specificul activității. Prin participarea sa la inventariere, auditorul trebuie să fie capabil să obțină probe suficiente și relevante în ceea ce privește existența și starea stocurilor. Acest lucru este absolut necesar atunci când stocurile sunt semnificative pentru prezentarea în situațiile financiare. Prin participarea efectivă la inventariere, auditorul are posibilitatea atât de a inspecta stocurile, cât și de a observa dacă operațiunile privind determinarea, consemnarea și valorificarea rezultatelor inventarierii sunt în concordanță cu normele și procedurile stabilite de conducere.

În conformitate cu prevederile legislației financiar-contabile, entitățile sunt obligate să efectueze inventarierea generală a elementelor de activ și pasiv la începutul activității, cel puțin o dată pe an pe parcursul funcționării lor, în cazul încetării activității, precum și în alte situații prevăzute de lege.

Inventarierea se desfășoară la locurile de existență, de depozitare sau de păstrare a bunurilor prin procedee specifice (numărarea, cântărirea, măsurarea etc.), iar în urma acestei operații se înscriu în listele de inventariere.[11]

Numărul inventarierilor pe parcursul anului, momentele efectuării acestora și lista elementelor patrimoniale ce trebuie supuse inventarierii se stabilesc de către conducătorul întreprinderii, cu excepția cazurilor când efectuarea inventarierii este obligatorie în conformitate cu legislația în vigoare.[2]

**Efectuarea inventarierii presupune parcurgerea a trei etape:**



**Fig. 1. Etapele efectuării inventarierii**

*Sursa: Elaborat de autor pe baza informațiilor de mai sus*

În continuare o să prezentăm în paralel etapele menționate mai sus din perspectiva contabilității și din perspectiva auditului.

**Pregătirea pentru efectuarea inventarierii.** La etapa de pregătire se creează comisia de inventariere, în componența căreia se includ reprezentanți ai administrației, lucrători ai serviciului contabil și alți specialiști. Membri ai comisiei de inventariere nu pot fi gestionarii a căror valori materiale sunt supuse inventarierii și contabilii care efectuează evidență contabilă a sectorului supus inventarierii, cu excepția întreprinderilor mici. Componența comisiei de inventariere se aprobă prin ordinul conducătorului întreprinderii în care se mai stabilesc termenele de efectuare a inventarierii, subdiviziunile (depozitele, secțiile de producție, sectoarele) și valorile supuse inventarierii. La întreprinderii mari și mijlocii comisia de inventariere trebuie să fie compusă minimum din cinci persoane, iar la întreprinderile mici – din trei persoane. Apoi comisia cere de la gestionar o declarație scrisă prin care el confirmă faptul dacă are sau nu în gestiune bunuri care nu aparțin întreprinderii, dacă are documente de primire-predare a bunurilor care nu au fost predate în contabilitate, precum și numărul și data ultimului document de intrare și de ieșire a bunurilor.[5]

Pentru o mai bună organizare a misiunii de audit aferentă stocurilor este recomandabil de a întreprinde măsuri de planificare a procesului de verificare și de determinare a procedurilor și metodelor de control, care vor fi utilizate.

**Etapele planificării de auditare a stocurilor includ:**

- **etapa preliminară** – selectarea și evaluarea inițială a informațiilor despre componența, clasificarea și evaluarea stocurilor, evaluarea preliminară a sistemului contabil și de control intern, definirea obiectivelor detaliate, pe tipuri de stocuri, evaluarea inițială a resurselor necesare și stabilirea calendarului de lucru;
- **etapa de planificare** – elaborarea planului misiunii de audit, stabilirea legăturii cu persoanele responsabile de domeniul dat, întocmirea programului de audit ca parte componentă ale planului de audit, aprobarea acestuia;

- **etapa de lucru în teren** – colectarea și evaluarea probelor, prin efectuarea inventarelor pe teren, redactarea unor concluzii inițiale, referitoare la depozitarea produselor, starea lor fizică, condițiile de depozitare etc.;
- **etapa raportării** – proiectarea și analiza concluziilor, reanalizarea, aprobarea și publicarea rezultatelor verificării stocurilor;
- **etapa de post raportare** – supravegherea impactului pe care îl are asupra sectorului verificat și implementării recomandărilor auditorilor.[9]

**Efectuarea propriu-zisă a inventarierii.** Din punct de vedere a entității efectuarea propriu-zisă a inventarierii presupune stabilirea stocurilor faptice prin numărare, cântărire sau calcule tehnice. Inventarierea se efectuează pe fiecare loc de depozitare și pe fiecare gestionar cu condiția prezenței gestionarului și a tuturor membrilor comisiei de inventariere. În caz contrar rezultatele inventarierii se declară nevalabile. Bunurile supuse inventarierii se înscriu în listele de inventariere cu indicarea denumirii, codului, unității de măsură, indicilor calitativi, cantității, lor și prețului la care se tine evidența lor. Listele de inventariere se întocmesc pe locuri de depozitare, pe categorii de bunuri și pe gestionari. De asemenea se întocmesc liste de inventariere separate pentru bunurile aflate în custodie (bunuri care nu aparțin întreprinderii dar se află la păstrare) sau arendate. În listele de inventariere nu se admit ștersături, spațiile libere se barează.[5]

Din punct de vedere a auditului efectuarea propriu-zisă a inventarierii presupune mai mult observarea procesului de inventariere efectuată de entitate. Observația constă în urmărirea unui proces sau a unei proceduri ce este efectuată de alții. Exemplele includ observarea inventarierii stocurilor de către personalul entității și observarea efectuării activităților de control. Observarea furnizează probe de audit cu privire la efectuarea unui proces sau a unei proceduri, dar este limitată la momentul în care observarea are loc și mai este limitată de faptul că actul de a fi observat poate afecta modul în care se desfășoară procesul sau procedura respectivă.[6]

Procedee de culegere a probelor de audit al stocurilor:

**Examenul documentar** – este cel mai frecvent utilizat în auditare, constă în apropierea și analiza unor operațiuni, procedee sau fenomene economice pe baza documentelor justificative care le reflectă pentru a stabili realitatea, legalitatea și eficiența acestora.

**Examinarea faptică:**

- a) inventarierea;
- b) expertiza tehnică – se recurge la serviciile unor specialiști din domeniul tehnic etc.;
- c) observarea directă – urmărirea la fața locului a modului de desfășurare a muncii în diferite secții;
- d) inspecția fizică - examinarea activelor, controlul listelor de inventariere.[9]

**Reflectarea rezultatelor inventarierii.** Rezultatele inventarierii se examinează la ședința comisiei de inventariere și se perfectează cu un protocol

semnat de către conducătorul întreprinderii, care ia decizia privind regularizarea divergențelor depistate.

Rezultatele inventarierii se reflectă în contabilitate în luna când aceasta a luat sfârșit. În conformitate cu art. 42 al Legii contabilității și p. 107 al Regulamentului privind inventarierea diferențele, depistate în timpul inventarierii se reglementează și se înregistrează în evidenta contabilă în felul următor:

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

În tabelul 1 am prezentat cum se înregistrează în contabilitate rezultatele inventarierii

**Tabelul 1 Înregistrarea în contabilitate a rezultatelor inventarierii**

<b>Rezultatul inventarierii</b>	<b>Formulele contabile</b>
<b><i>Plusurile depistate în urma inventarierii se reflectă în felul următor:</i></b>	
<i>la valoarea de piață a activelor pe termen lung stabilite ca plusuri:</i>	debit <b>contul 111</b> „Active nemateriale” debit <b>contul 112</b> „Active nemateriale în curs de execuție” debit <b>contul 121</b> „Active materiale în curs de execuție” debit <b>contul 122</b> „Terenuri” debit <b>contul 123</b> „Mijloace fixe” debit <b>contul 132</b> „Investiții pe termen lung în părți legate” credit <b>contul 621</b> „Venituri din activitate de investiții”
<i>la valoarea realizabilă netă a stocurilor de mărfuri și materiale depistate ca plusuri:</i>	debit <b>contul 211</b> „Materiale” debit <b>contul 212</b> „Animale la creștere și îngrășat” debit <b>contul 213</b> „Obiecte de mică valoare și scurtă durată” debit <b>contul 215</b> „Producție în curs de execuție” debit <b>contul 216</b> „Produse” debit <b>contul 217</b> „Mărfuri”

	credit <b>contul 612</b> „Alte venituri operaționale”
<i>la valoarea nominală a investițiilor pe termen scurt și a mijloacelor bănești stabilite ca plusuri:</i>	debit <b>contul 231</b> „Investiții pe termen scurt în părți nelegate” debit <b>contul 232</b> „Investiții pe termen scurt în părți legate” debit <b>contul 241</b> „Casa” debit <b>contul 246</b> „Documente bănești” credit <b>contul 612</b> „Alte venituri operaționale”.
<b><i>Lipsurile depistate în urma inventarierii se reflectă în felul următor:</i></b>	
<i>la valoarea de bilanț a activelor pe termen lung depistate ca lipsuri în urma inventarierii:</i>	debit <b>contul 721</b> „Cheltuieli ale activității financiare” credit <b>contul 111</b> „Active nemateriale” credit <b>contul 112</b> „Active nemateriale în curs de execuție” credit <b>contul 121</b> „Active materiale în curs de execuție” credit <b>contul 122</b> „Terenuri” credit <b>contul 123</b> „Mijloace fixe” credit <b>contul 131</b> „Investiții pe termen scurt în părți nelegate” credit <b>contul 132</b> „Investiții pe termen lung în părți legate”
<i>la suma amortizării, uzurii aferente activelor pe termen lung depistate ca lipsă:</i>	debit <b>contul 113</b> „Amortizarea activelor nemateriale”, 124 „Uzura mijloacelor fixe” credit <b>contul 111</b> „Active nemateriale”, 123 „Mijloace fixe”

Sursa: **Elaborat de autor în baza sursei [5]**

## REZULTATE ȘI CONCLUZII

Importanța verificării stocurilor relevă și din faptul că acestea reprezintă active care pot fi ușor manipulate, precum și din următoarele cauze

- Denaturarea semnificativă influențează rezultatul financiar, deoarece includerea eronată a soldurilor aferente stocurilor are o influență directă asupra costurilor, cheltuielilor, precum și a profitului raportat.
- Identificarea stocurilor: pentru unele tipuri de stocuri pot fi foarte dificil de determinat rezerva minimală de păstrare. SIA 620 recomandă contractarea unui expert pentru estimarea cantităților necesare.
- Determinarea dificilă a anumitor stocuri: la un anumit moment uneori este practic imposibil de a stabili cantitatea stocurilor deținute. Poate fi imposibil de a stopa mișcările stocurilor în procesul de inventariere a soldurilor și casarea poate fi greu de determinat cu o precizie înaltă.

- Estimarea valorică: pentru anumite produse de exemplu, antichității, nu există piața activă.
- Pierderi de stocuri: furturile, risipa, utilizarea supra normelor stabilite și acceptate, uzura morală, deteriorarea, stocuri latente.
- Stocurile pot fi reclasificate ca și imobilizări: anumite produse în curs de execuție pot fi clasificate ca imobilizări necorporale după natura acestora[9]

Metodele și procedeele de audit utilizate în cursul efectuării auditului stocurilor oferă auditorului posibilitatea să-și exprime opinia despre autenticitatea reflectării operațiunilor aferente circulației stocurilor, precum și evaluării corecte a acestora pentru reflectarea corectă în situațiile financiare.

Utilizarea concomitentă a mai multor metode și procedee de audit vor permite auditorilor de a se expune asupra corespunderii modului de ținere a contabilității operațiunilor legate cu circulația stocurilor în deplină conformitate cu prevederile legislației în vigoare a Republicii Moldova, iar managementul entității va obține o confirmare imparțială asupra corectitudinii și modului de reflectare a tranzacțiilor legate de intrările și ieșirile de bunuri materiale incluse în componența stocurilor, precum și de calculare corectă a costurilor de achiziționare a acestora și casarea lor la costurile și cheltuielile entității în perioada verificată.

## REFERINȚE BIBLIOGRAFICE

1. Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017. [Online]. Disponibil: [https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=125231&lang=ro](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=125231&lang=ro)
2. ORDIN Nr. 27 din 28-04-2004 cu privire la aprobarea și punerea în aplicare a „Regulamentului privind inventarierea”, modificat prin OMF60 din 29.05.12, MO166-169/10.08.12 art.953. Disponibil: [https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=43536&lang=ro](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=43536&lang=ro)
3. GRIGOROI L., LAZARI L., BÎRCĂ A., ȚURCANU L., BALTEȘ N., ERHAN L., MIHAILA S., CARAMAN S., GRAUR A., BAJAN M., BADICU G., CUȘMĂUNSA R. Contabilitatea întreprinderii [Enterprise accounting]. Editura CARTIER, Chișinău, 2021, ISBN 978-9975-86-456-5 (Cartier). ISBN 978-9975-75-984-7 (ASEM).
4. Investigarea percepției profesioniștilor contabili cu privire la participarea auditorului la procesul de inventariere a stocurilor în cadrul misiunilor de audit. Disponibil: <https://www.ceccarbusinessmagazine.ro/investigarea-perceptiei-profesionistilor-contabili-cu-privire-la-participarea-auditorului-la-procesul-de-inventariere-a-stocurilor-in-cadrul-misiunilor-de-audit-a1851/>
5. Inventarierea și rolul acesteia în contabilitate. Disponibil: <https://conspecte.com/bazele-contabilitatii/inventarierea-si-rolul-acesteia-in-contabilitate.html>
6. Standardul internațional de audit 500( ISA 500) – Probe de Audit Disponibil: <https://www.scripgroup.com/afaceri/economie/STANDARDUL-INTERNATIONAL-DE-AU84377.php>
7. Standardul Național de Contabilitate “Stocuri” În: Monitorul Oficial Nr. 101-107 art. 528 din 22.03.2019, [Online]. Disponibil: [https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=131868&lang=ro](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=131868&lang=ro)
8. LAZARI, Liliana. Credibilitatea informației prezentate de situațiile financiare. În: Competitivitatea și Inovarea în economia cunoașterii, Conferința Științifică Internațională din 28-29 septembrie 2012, Volumul II, Chișinău, ASEM, 2012, p. 367-370, 0,3 c.a. ISBN 978-9975-75- 629-7.



9. LAZARI, Liliana. Prezentarea adevărului contabil prin imaginea fidelă și reală a poziției și performanței financiare a entității. În: Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii, Conferința Științifică Internațională din 25-26 septembrie 2015, Volumul III, Chișinău, ASEM, 2015, p. 93-97, 0,34 c.a. ISBN 978-9975-75-714-0. Disponibil: [https://ase.md/files/publicatii/epub/conf\\_09.15\\_vol3.pdf](https://ase.md/files/publicatii/epub/conf_09.15_vol3.pdf)
10. GRIGOROI, Lilia, LAZARI, Liliana. Bazele contabilității. Chișinău, Editura CARTIER, 2012. ISBN 978-9975-79-743-6
11. TOMA, C. Contabilitate financiară. Ediția II-a. Iași 2016. ISBN 978-973-168-488-8

**Conducător științific: LAZARI Liliana, dr., conf. univ.,**  
ORCID: 0000-0001-8310-2341  
Academia de Studii Economice a Moldovei,  
Republica Moldova, Chișinău, str. Bănulescu-Bodoni 61,  
e-mail: [liliana.lazari@ase.md](mailto:liliana.lazari@ase.md)