

EVALUAREA ULTERIOARĂ A STOCURILOR: TEORIE ȘI PRACTICĂ

SUBSEQUENT EVALUATION OF STOCKS: THEORY AND PRACTICE

Autor : **Marinela VEDEANU**

e-mail: marinelusa@mail.ru

Conducător științific: **Lilia GRIGOROI**

e-mail: lilia.grigoroii@ase.md

Academia de Studii Economice a Moldovei

***Abstract.** The further evaluation is one of the stages of the accounting cycle, and it is applied to accounting of any accounting item. However, in the current context of entity development, also influenced by Covid-19, it is important to point out the importance of prudence in accounting by taking into account the depreciation of the stocks at the balance sheet date, especially of the stocks. The respect of the caution in the further evaluation of stocks aims to avoid the risk of a transfer in the future periods of the present uncertainties likely to encumber the entity. The accounting treatment of the stock's valuation regulates the Law on Accounting and Financial Reporting, SNC „Stocks”. Additional can be consulted IAS 2 “Stocks”. The topicality of the research topic is determined by the fact that the knowledge and the correct further evaluation of the stocks allows the impeccable appreciation of the results of the activity and, consequently, the obtaining of profits. The purpose of the research consists in the theoretical documentation of the further evaluation of stocks, resulting in the presentation of practical examples.*

We have used the following research tools and methods to achieve the research goal: the documentary method, based on the study of legislation and bibliographic sources, analysis, comparison, induction and deduction. The information provided by the standard indicates that at the reporting date, the stocks are valued at the lowest sum of the carrying amount determined on the basis of the current measurement method and the net realizable value. It has been established that the amount of any decrease in the value of the stocks up to the net realizable value is accounted as an increase in the current expenses and an increase in the adjustment for the depreciation of the stocks, so the accounting does not allow the retention of information reduction of stocks in reference sub-accounts of their synthetic accounting accounts.

Keywords: Further evaluation, stocks, expenses, entry cost, book value, net realizable value.

JEL Classification: M41

Introducere.

Evaluarea ulterioară constituie una din etapele ciclului contabil prezent contabilității oricărui element contabil, inclusiv și a stocurilor. Conform Legii contabilității și raportării financiare [1, articolul 13], evaluarea elementelor contabile se efectuează în conformitate cu prevederile standardelor naționale de contabilitate și altor acte normative.

Standardul Național de Contabilitate care tratează modul de evaluare ulterioară a stocurilor entităților autohtone este SNC “Stocuri”[2], obligatoriu pentru entitățile care țin contabilitatea în partidă dublă, cu excepția celor de interes public și altor entități, care aplică reglementările contabile internaționale. În altă ordine de idei, pentru entitățile de interes public și alte entități care aplică reglementările contabile internaționale se utilizează standardul internațional de contabilitate (IAS) 2 „Stocuri” [3].

Actualitatea temei de cercetare este determinată de necesitatea aplicării unei evaluări ulterioare fiabile a stocurilor, întrucât va permite aprecierea ireproșabilă a rezultatelor activității și, în consecință, obținerea de profituri. Scopul cercetării noastre este de a atesta importanța aplicării metodelor de evaluare ulterioară a stocurilor în elaborarea și prezentarea situațiilor financiare și a tratamentelor aplicabile în asemenea situații.

Metodele de cercetare utilizate. Pentru realizarea scopului cercetării au fost utilizate următoarele instrumente și metode de cercetare: metoda documentară bazată pe studierea actelor normative și a surselor bibliografice, analiza, comparația, inducția și respectiv deducția. Prin documentarea bibliografică autorul a analizat stadiul cunoașterii în domeniul contabilității stocurilor, identificând mai mulți economiști autohtoni preocupați de acest subiect, după cum urmează: Grigori L. [4], Popovici A., [5] Nedeiță A., [6] Erhan L., [7], Vîrtosu A. [8].

Conținutul de bază.

Analizând șirul de definiții furnizat de literatura de specialitate și actele normative în vigoare, evaluarea este un procedeu de determinare a mărimii valorice a elementelor contabile.

Conform SNC „Stocuri” [3] evaluarea ulterioară a stocurilor se efectuează la data raportării ținând cont de metoda de evaluare curentă aplicată de entitate în cursul perioadei de gestiune. 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. Așadar, conform pct. 5 al standardului menționat, valoarea contabilă este valoarea la care stocurile se evaluează la ieșire și se recunosc în bilanț/bilanțul prescurtat, iar valoarea realizabilă netă reprezintă prețul de vânzare estimat al stocurilor diminuat cu costurile estimate pentru finalizare (completare) și costurile estimate de vânzare. Aplicarea acestei reguli de evaluare rezultă din principiul prudenței care nu permite supraevaluarea activelor și subevaluarea cheltuielilor.

Pentru a fi mai explicit, SNC „Stocuri” [3] determină condițiile în care valoarea realizabilă netă este mai mică decât valoarea contabilă, după cum urmează:

- Deteriorarea sau degradarea parțială a stocurilor;
- Învechirea morală parțială sau totală a stocurilor;
- Reducerea prețului de vânzare a stocurilor;
- Majorarea eventualelor cheltuieli aferente finalizării și vânzării stocurilor etc.

Menționăm faptul, că există **3 metode de determinare a valorii realizabile nete a stocurilor**, acestea fiind prezentate în SNC „Stocuri” [3, pct. 46].

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

În scopul solidarizării materialului teoretic expus, autorul prezintă exemplul practic de aplicare a acestor 3 metode.

***Exemplul 1.** O entitate comercializează telefoane mobile. Soldul telefoanelor mobile la 31 decembrie 2020 constituia 10 unități care sunt divizate în trei grupe: „A”, „B” și „C”. Costul de intrare și valoarea realizabilă netă a soldului de telefoane mobile la 31 decembrie 2020 sunt prezentate în tabelul 1.*

Tabelul 1. Costul de intrare și valoarea realizabilă netă a soldului de telefoane mobile la 31 decembrie 2020

| Cod | Grupa | Costul de intrare, lei | Valoarea realizabilă netă , lei |
|-----|-------|------------------------|---------------------------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1 | „A” | 5 900 | 6 000 |
| 2 | „A” | 7 900 | 6 000 |
| 3 | „A” | 7 999 | 6 000 |
| 4 | „B” | 8 000 | 10 000 |
| 5 | „B” | 9 000 | 10 000 |
| 6 | „B” | 9 500 | 10 000 |
| 7 | „C” | 13 000 | 15 000 |
| 8 | „C” | 14 000 | 15 000 |
| 9 | „C” | 14 500 | 15 000 |
| 10 | „C” | 14 900 | 15 000 |

În baza datelor din tabelul 1 se calculează valoarea telefoanelor mobile care va fi reflectată în bilanț în funcție de modul determinării valorii realizabile nete: pe fiecare telefon mobil, pe fiecare grupă de telefoane mobile, pe toate telefoanele mobile aflate în stoc. Pentru determinarea valorii contabile a telefoanelor mobile trebuie comparate, respectiv, costul de intrare și valoarea realizabilă netă pe fiecare telefon mobil, grupă de telefoane mobile și toate telefoanele aflate în stoc (tabelul 2).

Tabelul 2. Calculul valorii contabile a telefoanelor mobile la 31 decembrie 2020

| Cod | Grupa | Costul de intrare, lei | Valoare realizabilă netă, lei | Valoarea cea mai mică dintre costul de intrare și valoarea realizabilă netă, lei |
|----------------------|-------|------------------------|-------------------------------|--|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | “A” | 5 900 | 6 000 | 5 900 |
| 2 | “A” | 7 900 | 6 000 | 6 000 |
| 3 | “A” | 7 999 | 6 000 | 6 000 |
| Total | | 21 799 | 18 000 | 17 900 |
| 1 | “B” | 8 000 | 10 000 | 8 000 |
| 2 | “B” | 9 000 | 10 000 | 9 000 |
| 3 | “B” | 9 500 | 10 000 | 9 500 |
| Total | | 26 500 | 30 000 | 26 500 |
| 1 | “C” | 13 000 | 15 000 | 13 000 |
| 2 | “C” | 14 000 | 15 000 | 14 000 |
| 3 | “C” | 14 500 | 15 000 | 14 500 |
| 4 | “C” | 14 900 | 15 000 | 14 900 |
| Total | | 56 400 | 60 000 | 56 400 |
| Total general | | 104 699 | 108 000 | 100 800 |

În baza datelor Tabelului 2, valoarea contabilă a telefoanelor mobile va constitui:

1) Varianta I: în cazul determinării valorii realizabile nete pe fiecare telefon - 100 800 lei. Diferența dintre costul de intrare și valoarea realizabilă netă în sumă de 3 899 lei (104 699 lei – 100 800 lei) se contabilizează astfel:

Debit contul 714 „Alte cheltuieli operaționale” 7146 „Cheltuieli aferente ajustărilor privind deprecierea activelor circulante”

Credit 218 „Ajustări pentru deprecierea stocurilor” 2186 „Ajustări pentru deprecierea mărfurilor”.

2) Varianta II: în cazul determinării valorii realizabile nete pe fiecare grupă de telefoane mobile – 100 900 lei (18 000 lei + 26 500 lei + 56 400 lei). Diferența dintre costul de intrare și valoarea realizabilă netă – 3 799 lei (104 699 lei – 100 900 lei) se contabilizează după cum urmează:

Debit contul 714 „Alte cheltuieli operaționale” 7146 „Cheltuieli aferente ajustărilor privind deprecierea activelor circulante”

Credit 218 „Ajustări pentru deprecierea stocurilor” 2186 „Ajustări pentru deprecierea mărfurilor”.

3) Varianta III: în cazul determinării valorii realizabile nete pe toate telefoanele aflate în stoc – 104 699 lei. În această situație nu trebuie întocmite careva înregistrări contabile, deoarece stocurile se reflectă în bilanț la costul de intrare.

Suma oricărei diminuări a valorii stocurilor până la valoarea realizabilă netă se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente și majorare a ajustării pentru deprecierea stocurilor [3, art.49].

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 [9].

De remarcat că unele entități subestimează importanța evaluării stocurilor conform valorii realizabile nete la data raportării. Drept consecință, în cazul în care valoarea contabilă a soldului stocurilor diferă semnificativ de valoarea realizabilă netă a acestora, se majorează, în mod artificial, rezultatul financiar net, precum și se repartizează dividende în mărime majorată. În cazul evaluării stocurilor conform valorii realizabile nete, apar probleme aferente determinării acesteia și perfectării documentare. Modul de perfectare documentară a rezultatelor evaluării stocurilor conform valorii realizabile nete nu este prevăzut în actele normative în vigoare. În acest context susțin propunerea furnizată de alții cercetători [6], care susțin că procesul de evaluare a stocurilor la valoarea realizabilă netă poate fi realizat printr-un proces-verbal de diminuare a valorii stocurilor, întocmit de către comisia de inventariere a entității sau de către evaluatori independenți. Formularul documentului nominalizat trebuie să fie elaborat de către entitate de sine stătător și să conțină elementele obligatorii prevăzute pentru documentele primare în Legea contabilității și raportării financiare [1].

Determinarea la data de raportare a valorii realizabile netă a stocurilor este influențată de mai mulți factori. Prin urmare, entitățile sunt în drept și pot folosi diferite tehnici și modalități de determinare a acesteia. Or, SNC “Stocuri” [3, art. 47], recomandă că valoarea realizabilă netă se determină în baza :

- prețurilor contractuale, în cazul în care stocurile sunt destinate vânzării conform contractelor încheiate;
- prețurilor de piață curente, în cazul în care nu sunt încheiate contracte de vânzare a stocurilor, dar acestea sunt destinate vânzării;

- altor informații credibile deținute de către entitate.

Aceste referințe sunt susținute și de prevederile din IAS 2 „Stocuri” [4]. Prin urmare apar semne de întrebări la deținerea și utilizarea altor informații credibile? Or, cadrul normativ nu oferă unele îndrumări în acest sens, ceea ce creează cele mai mari dificultăți pentru entitate în stabilirea valorii realizabile nete. Expunerea teoretică se explică prin următorul exemplu:

Exemplul 2. Entitatea „Floare-Carpet” SRL cumpără în cursul anului 2020 un stoc de lână la costul de achiziție de 50 000 lei. La sfârșitul anului 2020, se estimează pentru materia primă o valoare realizabilă netă de 42 000 lei. Totodată, conducerea entității estimează că produsele finite, covoarele, în care urmează să fie încorporată lâna vor fi vândute la prețul de 60 000 lei, costul de producție fiind estimat la 55 000 lei.

Cum se înregistrează deprecierea stocului de lână la sfârșitul anului 2020? Dar dacă pentru produsele finite se estimează un preț de vânzare de 54.000 lei? Astfel în primul caz, deoarece valoarea realizabilă netă a produselor finite este de 60 000 lei și este mai mare decât costul de producție de 55 000 lei, atunci materia primă (lâna) va rămâne în continuare înregistrată la costul de achiziție de 50 000 lei. Deci, la sfârșitul anului 2020, nu se va înregistra nicio înregistrare privind deprecierea stocurilor.

În al doilea caz, deoarece valoarea realizabilă netă a produselor finite este mai mică decât costul de producție, atunci pentru materia primă se va înregistra o depreciere la nivelul sumei de 1 000 lei, contabilizându-se după cum urmează:

Debit contul 714 „Alte cheltuieli operaționale” 7146 „Cheltuieli aferente ajustărilor privind deprecierea activelor circulante”

Credit 218 „Ajustări pentru deprecierea stocurilor” 2181 „Ajustări pentru deprecierea materialelor”.

Concluzii.

Concluzionând, accentuăm că potrivit reglementărilor naționale, dar și internaționale, evaluarea ulterioară a stocurilor se efectuează, la data raportării, la suma cea mai mică dintre valoarea contabilă și valoarea realizabilă netă. Întrucât unele entități subestimează importanța evaluării stocurilor conform valorii realizabile nete la data raportării, aceasta ar putea genera indicatori economici artificiali. Confort pct. 49 al SNC “Stocuri” suma oricărei diminuări a valorii stocurilor până la valoarea realizabilă netă se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente și majorare a ajustării pentru deprecierea stocurilor”.

Referințe bibliografice:

1. Legea contabilității și raportării financiare nr.287 din 15 decembrie 2017, https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=120938&lang=ro
2. Standardul Național de Contabilitate, “Stocuri”, https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=117793&lang=ro
3. IAS 2 “Stocuri”, <http://old.mf.gov.md/actnorm/contabil/standartraport>
4. GRIGOROI, Lilia, Definiția, componența, recunoașterea și evaluarea imobilizărilor corporale. În: Contabilitatea întreprinderii. Manual. Chișinău, 2017 Cap. 3, & 3.1 pp. 87-97, Chișinău, 2017
5. NEDERÎȚĂ Alexandru, POPOVICI Angela, Probleme aferente evaluării inițiale și ulterioare a stocurilor, lucrări științifice 23-24 septembrie, 2016, vol. IV, pp. 9-10

6. NEDERIȚA, Alexandru, Comentarii privind conținutul și modul de aplicare a modificărilor de bază operate în SNC „Stocuri”. În: Contabilitate și audit, 2019, Nr. 12, pp. 30-39
7. ERHAN, Lica, Noțiunea, clasificarea, recunoașterea și evaluarea stocurilor. În: Contabilitatea întreprinderii. Manual. Chișinău, 2017 Cap. 5, &5.1, pp. 183-188
8. VÎRTOSU, Artur, Abordări naționale și internaționale privind definirea, componența și evaluarea stocurilor. În: Conferința Științifică Internațională „Contabilitatea și profesia contabilă în era provocărilor = Accounting and the accounting profession in the century of challenges”, 5-6 aprilie, 2017, Chișinău, pp. 89-94
9. VÎRSTOSU, Artur, Considerațiuni privind prezentarea informațiilor aferente stocurilor în situațiile financiare. În: Conferința Științifică Internațională Studențească, lucrări științifice 15.03.2018, pp. 34.
10. Planul general de conturi contabile cu modificările ulterioare, https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=115293&lang=ro