

DOI: <https://doi.org/10.53486/9789975359023.33>

CZU: 657.371:006.44(100+478)

SOME CONVERGENCES AND DIFFERENCES ON THE ACCOUNTING TREATMENT OF STOCKS BY PRISM NATIONAL AND INTERNATIONAL PROVISIONS

UNELE CONVERGENȚE ȘI DIVERGENȚE PRIVIND TRATAMENTUL CONTABIL AL STOCURILOR PRIN PRISMA PREVEDERILOR NAȚIONALE ȘI INTERNAȚIONALE

CODREAN Violeta, studentă, specialitatea: CON

Academia de Studii Economice din Moldova

Republica Moldova, Chișinău, str. Bănulescu-Bodoni 61, www.ase.md

e-mail: codrean.violeta@ase.md

***Abstract:** In the current context, inventory management is an indispensable part of ensuring the continuity of the entity's activity in terms of performance and optimization. This paper aims to highlight the importance of inventories held by the entity and to highlight some convergences and divergences on the accounting treatment of inventories from the perspective of national and international regulations, similarities and differences in purpose, scope, definitions, composition, valuation and others. In order to carry out a comparative quality analysis, the national and international normative acts as well as the specialized literature in the field were studied.*

Keywords: stocks, convergence, divergence, cost of entry, valuation, SNC, IAS

JEL CLASSIFICATION: M40, M41

INTRODUCERE

Contabilitatea reprezintă principalul mijloc de informare a utilizatorilor și prezentare a activității entității într-o anumită perioadă de gestiune. În contextul actual, contabilității atribuindu-se o nouă cerință: **asigurarea persoanelor interesate cu informația necesară în fundamentarea deciziilor.**

În componența patrimoniului entității, „pe lângă imobilizări, care asigură baza tehnică a producției, circulației mărfurilor și prestării serviciilor, activitatea desfășurată de entități impune și folosirea unui volum mare și diversificat de active circulante [1]”. Prin urmare, în componența acestora identificăm stocurile, active care dețin un rol crucial întru realizarea obiectivelor entității.

Performanța entității depinde și de respectarea principiilor generale, astfel, întru edificarea unei imagini fidele a patrimoniului, gestionarea și contabilizarea stocurilor necesită onorarea principiului continuității activității, în speță, la entitățile producătoare de bunuri și/sau prestatoare de servicii, în vederea asigurării unui proces de aprovizionare și producție, calitativ și continuu.

Scopul lucrării rezidă din imperativul cunoașterii aspectelor privind tratamentul contabil al stocurilor din perspectiva reglementărilor legislative și normative naționale și internaționale, în egală măsură, în perimetrul scopului propus evidențiindu-se și reliefaarea divergențelor constatăte în procesul obținerii, gestionării și consumului stocurilor conform prevederilor naționale și internaționale.

Pornind de la problematica și scopul lucrării, s-au identificat următoarele **obiective primordiale:** cercetarea și identificarea similitudinilor și divergențelor atestate în actele normative naționale și internaționale, precum și analiza comparativă a definiției, clasificării, recunoașterii și evaluării stocurilor.

Actualitatea temei rezidă din omniprezența și influența covârșitoare a stocurilor în activitatea economică a entităților, înglobând elemente purtătoare de informații avizate cu privire la performanța acestora pe piața de desfacere. Privind în ansamblu ponderea stocurilor în totalul activelor entităților, se poate conchide facil că stocurile pulsează existența entităților, asigurându-le suportul desfășurării eficiente a activităților și contribuind la obținerea profitului.

Metodologia de cercetare are la bază abordarea teoretică a problematicii, astfel, pe parcursul cercetării utilizându-se mai multe metode de cercetare printre care: metoda analitică (actele legislative și normative, literatura de specialitate), analiza webografică (motoare de căutare, site-uri web), metoda comparației (convergențe și divergențe dintre prevederile naționale și internaționale), metoda sintezei (cercetarea diferitor abordări și generalizarea informației identificate), metoda inferenței, metoda inducției și deducției.

CONȚINUTUL DE BAZĂ

Stocurile reprezintă o componentă pregnantă în cumulul activelor circulante ale unei entități, reieșind din importanța și dimensiunea lor, „gestiunea stocurilor are la bază funcțiile tradiționale ale managementului, precum cele de planificare, organizare, conducere, coordonare și control [2]”, entitățile preocupându-se perpetuu de structura, dinamica, optimizarea și monitorizarea acestora. Astfel, tratamentul contabil al stocurilor este reglementat de următoarele acte normative (figura 1):

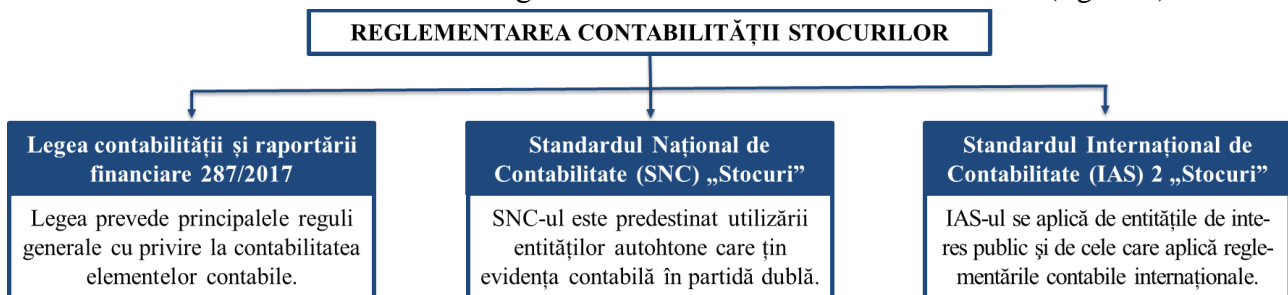


Figura 1. Reglementarea contabilității stocurilor la nivel național și internațional

Sursa: elaborat de autor

Analizând prerogativele cadrului legal, menționăm că SNC „Stocuri” [3] intră în vigoare la 01.01.2014, având la bază prevederile Directivelor Uniunii Europene [4] și IAS 2 „Stocuri” [5], în linii generale, terminologia și abordările de bază prevăzute de reglementările internaționale regăsindu-se în cele naționale. Deopotrivă, rolul și tratamentul contabil al stocurilor este abordat pe larg în lucrările cercetătorilor autohtoni: Nedeița, A. [6], Popovici, A. [6], Țurcanu, V. [7], Grabarovschi, L. [2], Golocialova, I. [7], Mihaila, S. [10] și alții. Având în vedere complexitatea utilizatorilor informațiilor, implementarea IFRS constituie un aspect imperios pentru dezvoltarea țării și aspirația integrării europene, astfel, se acordă o importanță deosebită lucrărilor cercetătorilor internaționali la acest subiect, cum ar fi: Hlaciuc, E. [8], Mateș, D. [9], Monea, A. [11] și alții.

În opinia cercetătoarei Golocialova, I., „contabilitatea stocurilor se confruntă cu anumite dificultăți, care apar în următoarele circumstanțe: *determinarea costului pe unitate de stocuri, aderarea la principiul prudenței, stabilirea momentului recunoașterii veniturilor și corelarea acestora cu cheltuielile în cazul vânzării stocurilor, precum și evaluarea stocurilor* [7, p.129]”.

În demersul cercetării efectuate, propunem o analiză comparativă privind unele convergențe și divergențe atestate în tratamentul contabil al stocurilor prin prisma prevederilor naționale și internaționale (tabelul 1).

Tabelul 1. Convergențe și divergențe privind obiectivul

Criteriul de comparare	SNC „Stocuri”	IAS 2 „Stocuri”
Obiectiv	„stabilirea modului de contabilizare a stocurilor și de prezentare a informațiilor aferente în situațiile financiare” (pct.2)	„prescrierea tratamentului contabil pentru stocuri, determinarea costului și recunoașterea ulterioare a acestuia drept cheltuială etc.” (pct.1)

Sursa: elaborat de autor în baza SNC „Stocuri” și IAS 2 „Stocuri”

Analizând în paralel obiectivele ambelor standarde, observăm că IAS 2 prezintă un obiectiv mult mai vast și detaliat decât cel expus în SNC, descriind ce informații furnizează prezentul standard, concomitent devine necesar de a studia domeniul de aplicare al acestora, prezentat în tabelul 2:

Tabelul 2. Convergențe și divergențe privind domeniul de aplicare

Criteriul de comparare	SNC „Stocuri”	IAS 2 „Stocuri”
Domeniul de aplicare	„se aplică la contabilizarea tuturor stocurilor, cu excepția: producției în curs de execuție, activelor biologice legate de activitatea agricolă și de producția agricolă în momentul recoltării” (pct.3)	„se aplică tuturor stocurilor, cu excepția instrumentelor financiare, activelor biologice legate de activitatea agricolă și de producția agricolă în momentul recoltării” (pct.2)

Sursa: elaborat de autor în baza SNC „Stocuri” și IAS 2 „Stocuri”

În baza tabelului 2, conchidem că potrivit SNC, în domeniul de aplicare se include și producția în curs de execuție, pe când în IAS 2, aceasta nu se regăsește. De asemenea, în conformitate cu IAS 2, în domeniul de aplicare se adaugă instrumentele financiare, însă acestea lipsesc cu desăvârșire în SNC. Odată stabilit obiectivul și domeniul de aplicare, standardele propun câteva definiții etalon (tabelul 3):

Tabelul 3. Convergențe și divergențe privind definițiile

Criteriul de comparare	SNC „Stocuri”	IAS 2 „Stocuri”
Definiții	SNC înglobează patru definiții, și anume: stocuri, cost de intrare, valoare realizabilă netă, valoare justă (pct.5)	IAS 2 încorporează trei definiții, și anume: stocuri, valoarea realizabilă netă și valoarea justă (pct.6)

Sursa: elaborat de autor în baza SNC „Stocuri” și IAS 2 „Stocuri”

În comparație cu prevederile SNC, observăm că în componența definițiilor propuse de IAS 2 lipsește definiția *costului de intrare*, însă, acesta prezintă pe larg semnificația *valorii realizabile nete* și *valorii juste*, concomitent, standardele propun și componența stocurilor, redată în tabelul 4.

Tabelul 4. Convergențe și divergențe privind componența stocurilor

Criteriul de comparare	SNC „Stocuri”	IAS 2 „Stocuri”
Componența stocurilor	Potrivit SNC, stocurile includ: <i>materiile prime și materialele de bază, materialele consumabile, obiectele de mică valoare și scurtă durată, producția în curs de execuție, produsele, mărfurile, ambalajele</i> (pct.6), <i>activele cu ciclul lung de producție destinate vânzării și bunurile de natura stocurilor care se află temporar la terți, din diferite cauze sau în anumite scopuri</i> (pct.7)	Potrivit IAS 2, stocurile includ: <i>bunuri cumpărate, mărfurile, terenurile și alte proprietăți imobiliare deținute în vederea revânzării, produsele finite ale entității, producția aflată în curs de execuție, materiale și consumabile</i> (pct.8)

Sursa: elaborat de autor în baza SNC „Stocuri” și IAS 2 „Stocuri”

Observăm că SNC clasifică stocurile în ordinea expusă în Planul general de conturi contabile, totodată, identificăm că în clasificarea IAS 2 lipsesc obiectele de mică valoare și scurtă durată.

În urma analizei comparative a standardelor, se poate menționa că sub aspect general, prevederile evaluării stocurilor stabilite în SNC nu diferă semnificativ de normele prevăzute de IAS 2. Cunoaștem că în funcție de momentul efectuării, se deosebesc trei forme de evaluare a stocurilor: *evaluare inițială*, *evaluare curentă* și *evaluarea ulterioară*, astfel, standardele sunt de părere că evaluarea are loc:

Tabelul 5. Convergențe și divergențe privind evaluarea stocurilor

Criteriul de comparare	SNC „Stocuri”	IAS 2 „Stocuri”
Evaluarea stocurilor	Conform SNC, evaluarea stocurilor are loc: <i>la intrarea în patrimoniu, la ieșirea din patrimoniu și la data raportării.</i>	Conform IAS 2, „ <i>stocurile trebuie evaluate la valoarea cea mai mică dintre cost și valoarea realizabilă netă</i> ” (pct.9)

Sursa: Elaborat de autor în baza SNC „Stocuri” și IAS 2 „Stocuri”

Din perspectiva *evaluării inițiale*, SNC prevede în pct.13 că „*stocurile recunoscute inițial se evaluează la cost de intrare*”, consecutiv, în pct.15, 16, 19 enumerând componența acestuia, în antiteză, în pct.14 specificând elementele excluse. Analogic, IAS 2 oferă informații în pct.10-12 despre componența „*costului stocurilor*”, „*costurilor de achiziție*” și „*costurilor de conversie*”.

La ieșirea stocurilor, entitatea își stabilește de sine stătător *metoda de evaluare* curentă a acestora, pe care o reflectă în politicile sale contabile, metodele utilizate fiind ilustrate în tabelul 6.

Tabelul 6. Convergențe și divergențe privind evaluarea curentă

Criteriul de comparare	SNC „Stocuri”	IAS 2 „Stocuri”
Evaluarea curentă a stocurilor	Potrivit pct.33 al SNC, „ <i>stocurile se evaluează la valoarea contabilă prin aplicarea uneia din următoarele metode: identificării specifice, FIFO, costului mediu ponderat, LIFO</i> ”, explicate în pct.35-37. Evaluarea stocurilor în perioada de gestiune (pct.39): <i>metoda costului standard, prețului cu amănuntul</i> , descrise în pct.40-41.	Potrivit pct.23-27 ale IAS 2, sunt prevăzute și descrise fiecare dintre aceste metode: <i>identificarea specifică a costului, formula FIFO, formula costului mediu ponderat, formula LIFO.</i> IAS 2 prevede și tehnici de evaluare a stocurilor: <i>metoda costului standard (pct.21) și prețului cu amănuntul (pct.22).</i>

Sursa: elaborat de autor în baza SNC „Stocuri” și IAS 2 „Stocuri”

Din punct de vedere al *evaluării ulterioare*, SNC prevede în pct.44-45 că aceasta are loc la data raportării, evaluându-se la valoarea realizabilă netă, pe când IAS 2, prevede în pct.28 despre valoarea realizabilă netă că „*activele nu ar trebui reflectate în bilanț la o valoare mai mică decât valoarea preconizată a se obține prin utilizarea sau vânzarea lor* [5, p.6]”.

CONCLUZII. În urma cercetării efectuate asupra tratamentului contabil al stocurilor, conchidem că potrivit reglementărilor contabile naționale și internaționale acestea înregistrează **convergențe** privind: obiectivul standardelor, definițiile termenilor, metodele aplicate în cadrul evaluării stocurilor, dar se înregistrează și **divergențe**, precum: domeniul de aplicare, numărul definițiilor, absența obiectelor de mică valoare și scurtă durată, evaluarea la cost de intrare și altele.

Utilizând IAS 2 „Stocuri” entitățile beneficiază de o comunicare financiar-contabilă internațională, de un limbaj comun care sporește nivelul de credibilitate și încredere, astfel, informațiile sunt disponibile și pentru utilizatorii externi, pentru a le compara cu alte entități sau pentru a atrage investiții.

REFERINȚE BIBLIOGRAFICE

1. TOMA, C., DUMITREAN, E., HALIGA, I. *Contabilitate financiară*. Iași: Editura Universității „Alexandru Ioan Cuza” Iași, 2013, 151 p.;
2. GRABAROVSKI, L. *Gestiunea stocurilor prin prisma criteriilor de performanță*. Conferința Științifică Internațională „Contabilitatea, auditul și analiza economică între conformitate, schimbare și performanță”, 2015, p.76-80;
3. Ordinul Ministrului Finanțelor al Republicii Moldova nr.118 din 06.08.2013 privind aprobarea Standardelor Naționale de Contabilitate. În: *Monitorul Oficial* nr.233-237, art.1533 din 22.10.2013;
4. Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26.06.2013 privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi. În: *Jurnalul Oficial al Uniunii Europene L 182/19* din 29.06.2013;
5. Ordinul Ministrului Finanțelor al Republicii Moldova nr.109 din 19.12.20058 privind acceptarea și publicarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară. În: *Monitorul Oficial* nr.237-240, art.692 din 31.12.2008;
6. NEDERÎȚA, A., POPOVICI A. *Probleme aferente evaluării inițiale și ulterioare a stocurilor*. Conferința Științifică Internațională „25 de ani de reformă economică în Republica Moldova”, 2016, p. 6-11;
7. ȚURCANU, V., GOLOCIALOVA, I. *Raportarea financiară conform standardelor internaționale*. Chișinău: S. N., Combinatul Poligrafic, 2015, 452 p.;
8. HLACIUC, E., MATES, D., SOCOLIUC, M. *Assessment and recognition of stocks in accounting according to International Standard of Financial Report IAS 2 – Stocks*. The Annals of The „Ștefan cel Mare” University Suceava. Fascicle of The Faculty of Economics and Public Administration, Volume 9, No.1 (9), 2009, p.192-197;
9. MATEȘ, D., COJOCARU, L.-A. *Stocks evaluation in romanian and international financial accounting*. Journal: Anale. Seria Științe Economice. Timișoara, 2012, p.520-525;
10. MIHAILĂ S., JIERI N. *Eficiența aplicării Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) în Republica Moldova, în condițiile actuale ale economiei de piață* //Studia Universitatis Moldaviae (Seria Științe Exacte și Economice). – 2017. – T. 107. – №. 7. – C. 49-54.
11. MONEA, A. *Some aspects regarding implications of IAS 2 „Inventory” in romanian accounting*. Annals of the University of Petroșani, Economics, 11(4), 2011, p.183-190.

Conducător științific: MIHAILA Svetlana, dr., conf. univ.
Academia de Studii Economice din Moldova
Republica Moldova, Chișinău, str. Bănulescu-Bodoni 61, www.ase.md
e-mail: svetlana.mihaila@ase.md