

ASPECTE CONTABILE PRIVIND EVALUAREA STOCURILOR

ACCOUNTING ASPECTS REGARDING STOCK VALUATION

Autor: ANA MARIA ȚUGULSCHI

Conducător științific: LIDIA CAUȘ, ORCID: 0000-0003-3203-3221

e-mail: caus.lidia.ion@ase.md

Academia de Studii Economice a Moldovei

Abstract. *The activity of any entity involves the concentration of a large part of financial resources in stocks, the evaluation of which can improve the efficiency of management, which is the most important task in the development of a business. A correct assessment of stocks will allow to control their safety and rational use. In this article, various aspects inherent in stock assessment are examined with the presentation of problematic situations and highlighting of recommendations.*

Keywords: *accounting principles, inventories, input cost, valuation, directly attributable costs*

JEL: M41

Introducere

Activitatea oricărei entități implică concentrarea unei mari părți a resurselor financiare în stocuri, a căror evaluare poate îmbunătăți eficiența managementului, care este cea mai importantă sarcină în dezvoltarea unei afaceri.

O evaluare corectă a stocurilor va permite de a controla siguranța și utilizarea rațională a acestora. Evaluarea stocurilor de mărfuri și materiale și analiza cererii consumatorilor pentru anumite tipuri de bunuri face posibilă precizarea nevoii acestora de diverse sortimente, atât în scopul dezvoltării entității comerciale, cât și creșterii competitivității acesteia.

Stocurile sunt evaluate ținând cont de cerere, de nevoile pieței și de marja utilizată de entitate atunci când sunt produse sau vândute. Totodată, la aprecierea valorii stocurilor se ține cont și de rata de rotație a stocurilor.

Conținutul de bază

Evaluarea stocurilor este extrem de importantă și este adesea efectuată în cazul apelării la credite și împrumuturi garantate cu bunuri și materiale; la restructurarea unei întreprinderi; pentru optimizarea fiscală; pentru a evalua daunele și profiturile pierdute; pentru evaluarea stocurilor în cazul lichidării entității, în alte cazuri prevăzute de legislația în vigoare.

Potrivit pct. 5 din SNC "Stocuri", stocurile reprezintă active circulante care sînt:

1. destinate pentru a fi vândute pe parcursul desfășurării normale a activității;
2. în curs de execuție în procesul desfășurării normale a activității; sau
3. sub formă de materii prime, materiale de bază și alte materiale consumabile, care urmează a fi folosite în procesul de producție, pentru prestarea serviciilor și/sau în alte scopuri gospodărești [4].

La recunoașterea stocurilor se determină costul de intrare care reprezintă totalitatea costurilor aferente achiziției, prelucrării (conversiei) și aducerii stocurilor în forma și în locul utilizării după destinație.

Potrivit art. 6 din Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017, *evaluarea la cost de intrare* – prevede că elementele contabile prezentate în situațiile financiare sânt evaluate la cost de achiziție sau la cost de producție, cu excepția cazurilor prevăzute de standardele de contabilitate [2]. Potrivit pct. 15 al SNC „Stocuri”, costul de intrare ale stocurilor achiziționate cuprinde valoarea de cumpărare și costurile direct atribuibile intrării (de exemplu, costurile de transportare-aprovizionare, asigurare pe durata transportării, încărcare și descărcare, comisioanele achitate intermediarilor, impozitele și taxele nerecuperabile, taxele vamale și alte costuri suportate pentru aducerea stocurilor în forma și în locul utilizării după destinație).

Schematic componentele costului de intrare al stocurilor este prezentat în figura 1.

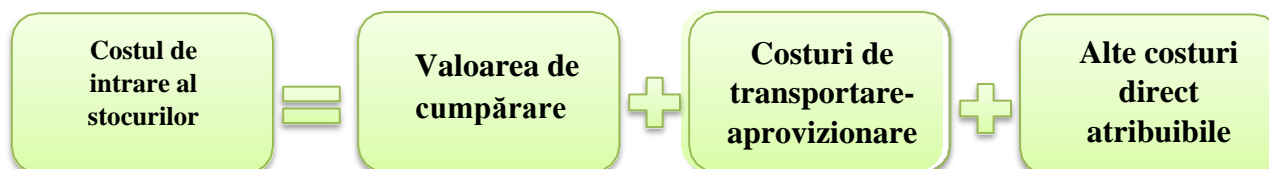


Figura 1. Componentele costului de intrare al stocurilor

Sursa: elaborată de autor

În condițiile actuale ale crizei energetice din Republica Moldova una din problemele actuale o reprezintă compensațiile la gazele naturale. Livrarea gazelor naturale au la bază Dispozițiilor Comisiei pentru Situații Excepționale care prevede, printre altele, compensarea diferenței de preț în urma majorării prețurilor reglementate pentru furnizarea gazelor naturale către consumatorii non-casnici, și anume persoane fizice și juridice care procura de la furnizori gaze naturale în alte scopuri decât pentru propriile necesități casnice.

În practică în facturile fiscale eliberate furnizorii indică separat suma totală pentru serviciile prestate, mărimea compensației la gaze și suma care urmează a fi achitată de către fiecare consumator după recalculare.

Contabilitatea compensării diferențelor de preț nu este reglementată separat în standardele naționale de contabilitate. Potrivit pct. 8 din SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare”, dacă sistemul de reglementare normativă a contabilității nu stabilește metodele de ținere a contabilității referitor la un aspect (problemă) concret(ă), entitatea este în drept să elaboreze metoda respectivă în baza prevederilor Legii contabilității și raportării financiare, SNC și ale altor acte normative în care sunt reglementate aspecte similare.

Compensația se bazează pe prevederile SNC „Capital propriu și datorii” care stabilește că, subvențiile sunt tratate ca asistență acordată de Guvern, alte autorități ale administrației publice, instituții și organizații naționale și internaționale sub forma unor transferuri de resurse cu condiția respectării de către entitate a anumitor cerințe.

Conform pct. 71 din SNC „Capital propriu și datorii”, subvențiile se recunosc inițial în baza contabilității de angajamente dacă există o certitudine întemeiată că:

- entitatea va respecta condițiile impuse la acordarea subvențiilor;
- subvențiile vor fi primite;
- valoarea subvențiilor poate fi evaluată în mod credibil.

În cazul primirii diferitor compensații, în cazul dat – la gaze naturale, entității nu i se înaintează cerințe care urmează a fi respectate. Deci, la contabilizarea compensației de preț acesta, în baza contabilității de angajamente, se va recunoaște subvenția (compensația) întrucât există certitudinea că compensația va fi primită și valoarea ei poate fi evaluată în mod credibil. Totodată, deoarece compensația de preț

este destinată acoperirii costurilor/cheltuielilor suportate prin reducerea datoriilor față de alți creditori (furnizorii de gaze naturale), aceasta trebuie contabilizată similar subvențiilor aferente veniturilor [5]. În practică se regăsesc și operațiuni de procurare a stocurilor în baza cardurilor business care se facturează prin facturi fiscale, de regulă, la finele lunii.

Potrivit pct. 11 din SNC „Stocuri”, stocurile se recunosc ca active circulante la respectarea simultană a următoarelor condiții:

1. sânt controlate de entitate, adică se află în proprietatea acesteia;
2. există probabilitatea obținerii de către entitate a beneficiilor economice viitoare din utilizarea stocurilor;
3. sânt destinate utilizării în ciclul normal de producție/prestări servicii sau vor fi vândute în termen de 12 luni; și
4. costul de intrare poate fi determinat în mod credibil.

În acest context, procurarea stocurilor (în practică, frecvent a combustibilului etc.) nefacturată și modalitatea de contabilizare a procurărilor nefacturate pe parcursul lunii calendaristice trebuie să fie o parte componentă a politicilor contabile ale entității. Totodată, la procurarea combustibilului pe parcursul lunii, politicile contabile ale cumpărătorului trebuie să prevadă la ce preț se contabilizează această procurare, pentru a se determina în mod credibil costul de intrare, inclusiv tratamentul contabil al diferențelor de preț care pot să apară în caz de acordare a discountului de către furnizor.

În opinia unor autori, la procurarea nefacturată, intrarea combustibilului pe parcursul lunii poate fi contabilizată la un preț de evidență cum ar fi prețul combustibilului de pe panou, cu sau fără a ține cont de taxa pe valoarea adăugată, cu recunoașterea datoriei către furnizor la momentul alimentării, întrucât acesta și-a onorat obligația de punere la dispoziție a combustibilului. Această afirmație se confirmă și în pct. 46 din SNC „Capital propriu și datorii”, conform căruia datoriile comerciale se contabilizează pe măsura procurării bunurilor și primirii serviciilor procurate ca majorare concomitentă a valorii activelor, costurilor/cheltuielilor și a datoriilor curente [7].

Deoarece reducerea de preț nu este acordată la momentul procurării, consideram că discountul acordat odată cu primirea facturii fiscale ar trebui să fie contabilizat conform SNC „Stocuri”, care prevede în pct. 15 că reducerile comerciale, rabaturile și alte elemente similare sânt deduse la determinarea costului de intrare a stocurilor achiziționate.

Totodată conform SNC „Capital propriu și datorii”, datoriile comerciale recunoscute inițial se ajustează ca urmare a:

1. primirii reducerilor de preț de la furnizori;
2. returnării bunurilor procurate anterior;
3. corectării erorilor aferente valorii bunurilor (serviciilor) procurate în anii precedenți.

Ajustarea datoriilor în cazul primirii reducerilor de preț de la furnizori *după intrarea bunurilor* (primirea serviciilor) se contabilizează ca diminuare a datoriilor și majorare a veniturilor curente [5]. Prin urmare, dacă reducerea de preț este acordată după procurare fiind indicată în factura fiscală emisă separat aceasta se contabilizează în componența altor venituri operaționale și nu condiționează ajustarea costului de intrare a stocurilor. În caz contrar, reducerea se scade din costul de intrare a stocurilor procurate.

Cu referire la regulile fiscale, potrivit art. 24 alin. (1) din Codul fiscal se permite deducerea cheltuielilor ordinare și necesare, achitate sau suportate de contribuabil pe parcursul perioadei fiscale, exclusiv în cadrul activității de întreprinzător.

Totodată, pct. 26 din Regulamentul cu privire la determinarea obligațiilor fiscale aferente impozitului pe venit, aprobat prin HG nr. 693/2018, stabilește că cheltuieli ordinare și necesare sunt cheltuielile

caracteristice gestionării activității de întreprinzător și cheltuielile reglementate prin acte normative în vigoare, caracteristice pentru gestionarea anumitor tipuri de activități de întreprinzător, în scopul desfășurării activității economice și obținerii de venituri.

Conform art. 44 alin. (7) din Codul fiscal în scopuri fiscale se pot folosi metode de evidență financiară bazate pe prevederile SNC și IFRS care nu contravin prevederilor Codului fiscal.

Putem concluziona că impozitele și taxele nerecuperabile, precum taxele vamale, taxa pentru poluarea mediului etc. urmează a fi incluse în costul stocurilor, iar reducerile de preț acordate la momentul recunoașterii stocurilor se scad din valoarea acestora.

În continuare vom prezenta un exemplu privind contabilizarea operațiunilor de procurare a materialelor cu acordarea reducerilor de preț la momentul recunoașterii inițiale.

Exemplu: În luna februarie 2023 entitatea a primit de la furnizor factura fiscală privind combustibilul consumat cu următoarele informații:

- valoarea combustibilului - 6 000 lei, inclusiv TVA – 1 000 lei;
- discountul acordat – în mărime de 240 lei, inclusiv TVA – 40 lei.

Valoarea combustibilului a fost achitată în avans în sumă de 7000 lei.

Înregistrările contabile aferente operațiunilor de procurare a combustibilului sunt prezentate în următorul tabel:

Tabelul 1. Formule contabile privind operațiunile de procurare a combustibilului cu acordarea reducerilor de preț

Nr. crt.	Conținutul operațiunii	Suma	Conturi corespondente	
			debit	credit
1	Reflectarea avansului acordat furnizorul de combustibil	7 000	224	242
3	Primirea facturii fiscale primite de la furnizorul de combustibil, la suma fără TVA	5 000	211	521
4	Deducerea TVA aferentă procurării de combustibil	1 000	534	521
5	Reflectarea discountului acordat de către furnizor la suma fără TVA	(200)	211	521
6	Stornarea TVA aferentă reducerii de preț	(40)	534	521
7	Trecerea în cont a avansului acordat anterior pentru procurarea combustibilului	5 760	521	224

Sursa: elaborat de autor

Din datele exemplului prezentat, se observă că reducerea de preț aferentă combustibilului procurat indicată cu semnul minus în factura fiscală micșorează costul de intrare al acestuia, necătând la faptul că primirea acesteia are loc la finele lunii, dar este indicată în aceeași factură fiscală ce atestă momentul recunoașterii inițiale a materialelor procurate.

O altă situație inerentă evaluării stocurilor o reprezintă alegerea metodei de evaluare curentă a stocurilor. În acest context, este de menționat faptul că o metodă relativ nouă de evaluare curentă a stocurilor este metoda LIFO, care prevede evaluarea stocurilor ieșite la costul de intrare al ultimei intrări (lot). Pe măsura epuizării lotului, stocurile ieșite se evaluează la costul de intrare al lotului anterior în ordine cronologică. Metoda LIFO se recomandă în cazul în care preturile stocurilor ieșite înregistrează o creștere permanentă în cursul perioadei de gestiune (pct. 37¹ din SNC „Stocuri”).

Includerea metodei LIFO rezultă din art. 12 alin. (9) al Directivei 2013/34/UE. Totodată, această metodă nu este prevăzută în IAS 2 „Stocuri”. Ca urmare a acestei modificări, începând cu 01.01.2020,

stocurile ieșite sunt evaluate nu doar conform metodelor identificării specifice, FIFO și costului mediu ponderat, ci și în baza metodei LIFO. Modul de aplicare a metodei LIFO este exemplificat în anexa 3¹ la SNC „Stocuri” [6].

De menționat că în practica contabilă această metodă se aplică foarte rar, una din cauzele posibile fiind majorarea costului stocurilor ieșite comparativ cu alte metode de evaluare curentă în cazul creșterii prețurilor.

Potrivit pct. 44 din SNC „Stocuri”, 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 [4].

Astfel, ajustările pentru deprecierea stocurilor se recunosc la data raportării (de regulă, cu ocazia inventarierii) în cazul în care valoarea contabilă a stocurilor, determinată în baza metodei de evaluare curentă depășește valoarea realizabilă netă a acestora. Suma oricărei diminuări a valorii stocurilor până la valoarea realizabilă netă se contabilizează ca: Debit contul 714 “Alte cheltuieli din activitatea operațională” Credit contul 218 „Ajustări pentru deprecierea stocurilor” (pct. 49 din SNC „Stocuri”). Totodată, sunt stabilite cerințe specifice privind impozitarea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor, și anume:

1. ajustările pentru deprecierea stocurilor, înregistrate în contabilitate ca cheltuieli curente nu sunt deduse în scopuri fiscale deoarece nu corespund cerințelor art. 24 alin. (1) din Codul fiscal;
2. modul de impozitare a veniturilor înregistrate ca urmare a decontării ajustărilor pentru deprecierea stocurilor se bazează pe prevederile art. 20 z¹⁷) din Codul fiscal, potrivit căruia venitul din anularea sau recuperarea cheltuielilor, veniturile din reducerea sau anularea provizioanelor, pentru care nu s-au acordat deduceri în scopuri fiscale este neimpozabil;
3. suma TVA aferentă ajustărilor pentru deprecierea stocurilor nu se exclude din deduceri, deoarece stocurile nu sunt ieșite și nu apare livrare impozabilă cu TVA.

Concluzii

Cadrul normativ care reglementează aspectele privind momentul recunoașterii inițiale și evaluării stocurilor stipulează norme generale prevăzute în SNC care rezultă din cerințele Directivei 2013/34/UE și standardelor internaționale. Totodată tratamentul contabil în anumite situații prezintă dificultăți în reflectare și necesită a fi examinat prin prisma mai multor reglementări în domeniu, cum ar fi acordarea diferitor compensații, reduceri de preț etc. la momentul evaluării inițiale a stocurilor procurate.

La evaluarea curentă și ulterioară a stocurilor trebuie să se țină cont de cerințele SNC „Stocuri”, precum și de alte acte normative în vederea reflectării corecte modului de evaluare a acestora atât în contabilitate, cât și în scopurile impozitării.

Referințe bibliografice

1. Codul fiscal al Republicii Moldova Nr. 1163 din 24-04-1997. În: *Monitorul oficial nr. 62 art. 522 din 18.09.1997 cu modificările și completările ulterioare.*
2. Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017. În: *Monitorul oficial nr. 1-6 art. 22 din 05.01.2018 cu modificările și completările ulterioare.*
3. Standardul Național de Contabilitate SNC “Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare”, aprobat prin Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 118

- din 06.08.2013. În: *Monitorul oficial nr. 177-181 art. 1224 din 16.08.2013 cu modificările și completările ulterioare*.
4. Standardul Național de Contabilitate SNC “Stocuri”, aprobat prin Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 118 din 06.08.2013. În: *Monitorul oficial nr. 177-181 art. 1224 din 16.08.2013 cu modificările și completările ulterioare*.
 5. Standardul Național de Contabilitate SNC “Capital propriu și datorii”, aprobat prin Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 118 din 06.08.2013. În: *Monitorul oficial nr. 177-181 art. 1224 din 16.08.2013 cu modificările și completările ulterioare*.
 6. Alexandru Nederița, “Comentarii privind conținutul și modul de aplicare a modificărilor de bază operate în SNC „Stocuri”, Contabilitate și audit, 2019, Nr.12.
 7. Ghenadie Negară, „Contabilizarea operațiunilor de procurare a combustibilului în baza cardurilor corporative valorice”, Contabilitate și Audit, 2014, Nr.12.