

ACCOUNTING TREATMENTS FOR STOCK RECOGNITION AND VALUATION

TRATAMENTE CONTABILE PRIVIND RECUNOAȘTEREA ȘI EVALUAREA STOCURILOR

¹**GUZUN Iraida, studentă, Specialitatea: CON**
e-mail autor: iraida_guzun@mail.ru

²**PECA Mihaela, studentă, Specialitatea: CON**
e-mail autor: mihaelapeca3@gmail.com

^{1,2} Academia de Studii Economice din Moldova
Republica Moldova, Chișinău, str. Bănulescu-Bodoni 61, www.ase.md

Abstract. *The 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. The bookkeeping of stocks accounts not only for the correct accounting records and control of material assets but also for providing the information necessary for cost calculation by management accounting.*

In current assets, stocks play a decisive role in achieving the business and manufacturing business. At the enterprise level, stocks are allocated to objects that require large capital investments, so it is one of the factors that determine its decision-making process. Not paying attention to this fact and consequently, economic agents can face problems such as the allocation of more money than planned (especially in the context of higher-than-forecast inflation.)

Keywords: *stocks, recognition, evaluation, entrance cost, net realizable value.*

JEL CLASSIFICATION: M41

INTRODUCERE

Studiul cercetării aferente recunoașterii și evaluării a stocurilor reprezintă o provocare. În cadrul elementelor patrimoniale ale unei entități un rol important îl au activele circulante, din care fac parte și stocurile. O firmă care are ca obiect principal de activitate producția trebuie să dețină suficiente stocuri (materii prime, materiale, etc.), astfel încât procesul de producție să aibă continuitate. În același timp mărimea și structura stocurilor trebuie stabilită judicios, astfel încât să nu existe lipsuri dintr-o anumită materie primă sau din contra, să existe supra stocuri din alte materii prime [1].

Scopul cercetării constă în investigarea și cercetarea aspectelor privind recunoașterea și evaluarea stocurilor. Pentru atingerea acestui scop, ne-am propus următoarele *obiective*: studierea reglementării normative a contabilității stocurilor, cercetarea bazei teoretico-metodologică a stocurilor, determinarea costului de intrare al stocurilor recunoscute inițial, aplicarea metodelor de evaluare curentă a stocurilor, precum și stabilirea valorii realizabile nete a stocurilor.

Metodologia cercetării este constituită din *metodele* de analiză și sinteză, documentarea, observația, metoda inductivă.

Baza informațională la care s-a făcut referire în articol este constituită din lucrări științifice din literatura de specialitate autohtonă și străină, acte normative și legislative precum: Codul Fiscal al Republicii Moldova [7], Legea contabilității și raportării financiare [8], Planul general de conturi contabile [9], Standardul Național de Contabilitate (SNC) „Stocuri” [10]. Astfel, la nivel național acest domeniu a fost cercetat de către profesorul Nederița A. [3,4,5,6], Popovici A. [4], din România au abordat acest domeniu savanții: Gheorghe D. [2, p.58], Feleaga N. [1] etc.

REZULTATELE OBȚINUTE

Potrivit SNC ”Stocuri”, *stocurile* reprezintă active circulante care sunt [10, pct. 11]:

- destinate pentru a fi vândute pe parcursul desfășurării normale a activității;
- în curs de execuție în procesul desfășurării normale a activității; sau
- 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.

Evaluarea reprezintă procedeul de determinare a mărimii valorice a elementelor contabile, iar **recunoașterea** - înregistrarea în contabilitate și prezentarea în situațiile financiare a unui element contabil care corespunde definiției și care îndeplinește criteriile de recunoaștere stabilite în SNC [8]. Stocurile se recunosc ca active circulante la respectarea simultană a următoarelor condiții:

- 1) sunt controlate de entitate, adică se află în proprietatea acesteia;
- 2) există probabilitatea obținerii de către entitate a beneficiilor economice viitoare din utilizarea stocurilor;
- 3) sunt 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 [10, pct. 11].

În cazul nerespectării acestor condiții entitatea va recunoaște activele procurate ca și cheltuieli curente, active imobilizate sau le reflectată în conturi extrabilanțiere. În funcție de momentul efectuării se deosebesc trei forme de evaluare a stocurilor: *evaluare inițială*, *evaluare curentă* și *evaluare ulterioară*.

✓ **Evaluarea inițială** - se efectuează la data intrării inițiale a stocurilor, în urma cărora se stabilește costul de intrare care se determină în funcție de sursa de proveniență a stocurilor cum ar fi: achiziționare, fabricare, intrarea ca aport în natură la capitalul social, primirea cu titlu gratuit, înregistrarea deșeurilor recuperabile.

Costul de intrare al stocurilor reprezintă totalitatea costurilor aferente achiziției, prelucrării (conversiei) și aducerii acestora în forma și în locul utilizării după destinație [10, pct. 5]. Astfel, *costul de intrare în cazul stocurilor achiziționate* se determină prin relația:

Costul de intrare = Valoarea de cumpărare + Costurile directe atribuibile intrării

Costul de intrare a stocurilor fabricate de către entitate (de exemplu, a produselor finite și semifabricatelor) coincide cu costul efectiv al acestora, care include:

- 1) costul materiilor prime și materialelor utilizate nemijlocit în procesul de producție;
- 2) costurile cu personalul încadrat nemijlocit în procesul de producție, contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală ale angajatorului;
- 3) costurile indirecte de producție;
- 4) costurile îndatorării capitalizate conform SNC „Costurile îndatorării”.

Producția în curs de execuție se determină prin inventarierea producției neterminate la finele perioadei, prin metode tehnice de constatare a gradului de finalizare sau a stadiului de efectuare a operațiilor tehnologice și evaluarea acesteia la costul efectiv [10, pct.20].

Stocurile intrate ca aport în natură la capitalul social se evaluează la valoarea aprobată prin decizia organului împuternicit al entității cu includerea costurilor direct atribuibile intrării [10, pct.23].

Stocurile primite cu titlu gratuit sau în urma ieșirii/reparației activelor imobilizate și obiectelor de mică valoare și scurtă durată, precum și deșeurile recuperabile de către entitate se evaluează la valoarea justă [10, pct.24].

Evaluarea stocurilor importate se efectuează în lei moldovenești prin recalcularea valutei străine la cursul de schimb al Băncii Naționale a Moldovei stabilit la data întocmirii declarației vamale (dacă contractul nu prevede o altă dată de trecere către entitate a dreptului de proprietate asupra stocurilor procurate) [10, pct 26]. Diferențele de curs valutar, aferente stocurilor importate se contabilizează conform SNC „Diferențe de curs valutar și de sumă”. De menționat, că stocurile în valută străină nu se supun recalculării la data raportării și se înregistrează în situațiile financiare conform cursului oficial al leului moldovenesc la data recunoașterii inițiale a acestora [11, pct 12].

✓ **Evaluarea curentă** a stocurilor se petrece la ieșirea acestora în urma consumului în cadrul entității, vânzării, transmiterii terților, transferului în componența activelor imobilizate etc.

Stocurile ieșite se evaluează la valoarea contabilă care se determină prin aplicarea uneia din următoarele metode de evaluare curentă [10, pct.32]:

- 1) metoda FIFO (primul intrat – primul ieșit);
- 2) metoda LIFO (ultimul intrat – primul ieșit);
- 3) metoda costului mediu ponderat;
- 4) metoda identificării specifice.

În tabelul 1 prezentăm avantajele și dezavantajele metodelor de evaluare curentă.

Tabelul 1. Avantajele și dezavantajele metodelor de evaluare curentă

Metoda	Avantaje	Dezavantaje
Metoda FIFO	<ul style="list-style-type: none"> • Culegerea și reflectarea informației are un caracter simplificat; • Indicatorii de profit ridicați ce pot atrage investitori; • Este o metodă de evidentă mai precisă; • Stocurile finale sunt evaluate la valorile cele mai recente, respectiv sunt mai apropiate de realitatea economică. 	<ul style="list-style-type: none"> • Deteriorarea managementului întreprinderii • Ieșirile din stoc sunt subevaluate în perioada de inflație ceea ce conduce la o minimizare a cheltuielilor și la o supraevaluare a rezultatului final; • Invers, ieșirile din stoc sunt supraevaluate într-o perioadă de scădere a prețurilor, deci, costurile se corelează cu întârziere față de variațiile de preț.
Metoda LIFO	<ul style="list-style-type: none"> • Permite stabilirea costului stocurilor vândute cât mai aproape de nivelul prețului în momentul vânzării acestor stocuri; • Reducerea costurilor impozitelor duce la creșterea fluxurilor de numerar ale întreprinderii, ceea ce crește stabilitatea financiară și eliberează resurse suplimentare pentru creșterea valorii sale; • În perioadele inflaționiste, metoda tinde să stabilească o valoare mai mică a veniturii în comparație cu celelalte metode de evaluare. 	<ul style="list-style-type: none"> • Utilizarea metodei LIFO nu va asigura comparabilitatea informațiilor din rapoartele financiare ale entităților nominalizate; • Incapacitatea de a reflecta mișcarea reală a stocurilor în producție; • În perioadele de inflație, consumurile sunt supraevaluate, în comparație cu metoda FIFO, ceea ce conduce la o majorare a cheltuielilor și la o diminuarea a rezultatului exercițiului, deci, în final la o micșorare a impozitului pe profit.
Metoda Costului Mediu Ponderat (CMP) – global	<ul style="list-style-type: none"> • Conduce la obținerea unui profit situat între profitul realizat prin aplicarea metodei FIFO și cel realizat prin aplicarea metodei LIFO; • Nivelează variațiile de cost (preț) în cazul fluctuațiilor de curs; • Simplifică calculele de evaluare a stocurilor; 	<ul style="list-style-type: none"> • Nu permite evaluarea fiecărei ieșiri din stoc, ci numai evaluarea lor globală la sfârșitul perioadei de gestiune, ceea ce este în contradicție cu principiul de bază al inventarului permanent: posibilitatea de a determina în orice moment valoarea stocului final;
Metoda Costului Mediu Ponderat (CMP), calculat după fiecare intrare	<ul style="list-style-type: none"> • Valoarea stocului și a ieșirilor din stoc sunt cunoscute în permanență; • Valoarea ieșirilor calculate astfel sunt mai apropiate realității economice din acel moment. 	<ul style="list-style-type: none"> • Datorită complexității sale, utilizarea acestei variante de calcul a costului mediu unitar ponderat este dificilă mai ales pentru ciclurile de exploatare în care mișcările de stocuri sunt foarte numeroase.
Metoda identificării specifice	<ul style="list-style-type: none"> • Poate fi folosită atât pentru entitățile ce achiziționează stocurile, cât și pentru cele ce le fabrică; • Se folosește pentru determinarea costurilor individuale ale elementelor de stocuri. 	<ul style="list-style-type: none"> • Nu poate fi aplicată în cazurile în care stocurile cu un număr mare de elemente; • Necesită o analiză minuțioasă a factorilor de influență înainte de a fi selectată drept metodă de evaluare a stocurilor în cadrul unei entități.

Sursa: elaborate de autor [2]

Metoda de evaluare curentă a stocurilor este stabilită de către entitate de sine stătător și este specificată în politicile contabile. Conform acestora, în funcție de specificul activității, pentru evaluarea stocurilor în cursul perioadei de gestiune entitatea poate utiliza metoda costului standard sau metoda prețului cu amănuntul [4].

Costul standard se stabilește în baza normelor de consum a materialelor, normativelor privind retribuirea muncii etc. Diferențele de preț față de costul de producție se reflectă distinct în contabilitate și se includ în costurile de producție.

Metoda prețului cu amănuntul se aplică pentru determinarea costului stocurilor numeroase și cu mișcare rapidă, care au marje similare. Costul stocurilor vândute se calculează prin deducerea valorii marjei brute din prețul de vânzare a stocurilor.

✓ **Evaluarea ulterioară** se efectuează la data raportării (la 31.12.). Stocurile se evaluează la data raportării la suma cea mai mică dintre costul de intrare și valoarea realizabilă netă. *Stocurile se evaluează la valoarea realizabilă netă* dacă aceasta este mai mică decât valoarea contabilă a lor, adică în cazul [3]:

- 1) deteriorării sau degradării parțiale a stocurilor;
- 2) învechirii morale parțiale sau totale a stocurilor;
- 3) reducerii prețului de vânzare a stocurilor;
- 4) majorării eventualelor cheltuieli aferente finalizării și vânzării stocurilor etc.

Valoarea realizabilă netă a soldurilor de stocuri la data raportării se determină în baza [6]:

- *prețurilor contractuale*, în cazul în care stocurile sînt destinate vânzării conform contractelor încheiate;
- *prețurilor de piață curente* cînd nu sînt încheiate contracte de vânzare a stocurilor, dar acestea sunt destinate vânzării;
- *altor informații* credibile deținute de către entitate.

CONCLUZII/RECOMANDĂRI. În funcție de momentul efectuării, se deosebesc trei forme de evaluare a stocurilor: inițială, curentă și ulterioară. În cazul evaluării inițiale, se determină costul de intrare al stocurilor care cuprinde valoarea de cumpărare (contractuală) și costurile direct atribuibile achiziționării stocurilor și pregătirii acestora pentru utilizarea prestabilită. În practică, la determinarea costului de intrare al stocurilor pot apărea anumite probleme - social importante, precum și la contabilizarea diferențelor de curs valutar și de sumă. Din aceste considerente, cea mai sigură metodă la realizarea acestor procese în cadrul stocurilor, costul lor trebuie să fie determinat conform SNC „Stocuri” și să includă toate elementele prevăzute de acest standard, fără devieri. Diferențele de curs valutar și de sumă, care apar la primirea/procurarea stocurilor de la terți, nu trebuie să afecteze costul de intrare al acestora, ci să fie recunoscute ca venituri sau cheltuieli financiare. Potrivit SNC „Stocuri”, pentru evaluarea curentă a stocurilor, se recomandă următoarele metode: identificarea specifică, FIFO, LIFO și costul mediu ponderat. Fiecare din metodele nominalizate prezintă anumite avantaje și dezavantaje din punctul de vedere al rezultatului preconizat și a infuienței generale asupra companiei. Cu toate acestea la selectarea metodei de evaluare curentă, entitatea trebuie să țină cont de anumite particularități ale activității sale, precum - cererea de stocuri pe piață, nivelul inflației, gradul de influență a metodei acceptate asupra rezultatului financiar, dar, de asemenea, și costurile aplicării metodei respective și posibilitatea entității de a le acoperi.

REFERINȚE BIBLIOGRAFICE:

1. FELEAGA N., IONASCU I. *Tratat de contabilitate financiara. vol. I-II*, Ed. Economica, Bucuresti, 1998. 504 p.
2. GHEORGHE D. *Evaluarea stocurilor*. Tribuna Economică, 2005, v.16, nr.7, pp. 58
3. NEDERIȚA A. *Recomandări practice privind aplicarea SNC „Stocuri”*. Rev. „Contabilitate și audit”, 2014, nr. 9.
4. NEDERIȚA, A., POPOVICI, A. *Probleme aferente evaluării inițiale și ulterioare a stocurilor*. În: Conferință Științifică Internațională consacrată celei de-a XXV-a aniversare a ASEM ”25 de ani de reformă economic în Republica Moldova: prin inovare și completivitate spre progres economic”, 23-24 septembrie 2016. Chișinău, ASEM, 2016, Volumul IV, pp. 6-11.
5. NEDERIȚA A. *Corespondența conturilor privind contabilitatea stocurilor*. În: Contabilitate și audit, 2016, nr.12; 2017, nr.3. p.45
6. NEDERIȚA A. *Comentarii privind conținutul și modul de aplicare a modificărilor de bază operate în SNC „Stocuri”*. În: Contabilitate și audit, 2019, nr.12.
7. Codul Fiscal al Republicii Moldova nr. 1163 – XIII din 24.04.1997. Disponibil: <https://sfs.md/CodulfiscalalRM.aspx>
8. Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017. Disponibil: <http://lex.justice.md/md/373601/>
9. Planul general de conturi contabile, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 119 din 06.08.2013, modificat prin Ordinul MF nr.100 din 28.06.19 În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.230-237 din 19.07.2019. Disponibil: <https://www.mf.gov.md/sites/default/files/legislatie/Planul%20general%20de%20conturi%20contabile.pdf>
10. Standardul Național de Contabilitate „Stocuri”, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 118 din 06.08.2013 cu modificările ulterioare. Disponibil: <http://mf.gov.md/ro/content/standardele-na%C8%9Bionale-de-contabilitate-aprobate-prin-ordinul-nr118-0>
11. Standardul Național de Contabilitate „Diferențe de curs valutar și de sumă”, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 118 din 06.08.2013 cu modificările ulterioare.. Disponibil: <http://mf.gov.md/ro/content/standardele-na%C8%9Bionale-de-contabilitate-aprobate-prin-ordinul-nr118-0>

Coordonator științific: POPOVICI Angela, dr., conf.univ.
Academia de Studii Economice din Moldova
Republica Moldova, Chișinău, str. Bănulescu-Bodoni 61, www.ase.md
e-mail: popovici.angela.alexandru@ase.md